



## **ACADEMIA MILITAR**

**Direcção de Ensino**

**Curso de Administração Militar**

**TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA**

# **O PAPEL DO CENTRO DE FINANÇAS NO CONTROLO DE GESTÃO**

**AUTOR: Aspirante-Aluno Mário Sérgio Oliveira Miguel**

**ORIENTADORA: Professora Doutora Maria Manuela M. S. Sarmento Coelho**

**CO-ORIENTADORA: Capitão Margarida Alexandra da Costa Albano**

**LISBOA, MAIO DE 2008**



# **ACADEMIA MILITAR**

**Direcção de Ensino**

**Curso de Administração Militar**

**TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA**

## **O PAPEL DO CENTRO DE FINANÇAS NO CONTROLO DE GESTÃO**

**AUTOR: Aspirante-Aluno Mário Sérgio Oliveira Miguel**

**ORIENTADORA: Professora Doutora Maria Manuela M. S. Sarmento Coelho**

**CO-ORIENTADORA: Capitão Margarida Alexandra da Costa Albano**

**LISBOA, MAIO DE 2008**

*Aos meus pais, irmã e namorada.*

## **AGRADECIMENTOS**

A todos os que deram a sua contribuição para que este trabalho fosse realizado, deixo aqui os meus sinceros agradecimentos.

Gostaria de deixar um agradecimento muito especial à Professora Doutora Maria Manuela Sarmento Coelho, minha orientadora e que, desde a primeira hora, foi inextinguível no seu apoio e orientação.

Estou especialmente agradecido à Capitã Margarida Alexandra da Costa Albano, minha co-orientadora, pela forma incentivadora, determinada e crítica como co-orientou este meu trabalho.

Pese embora a manifesta impossibilidade de a todos me referir, contudo gostaria de agradecer ao Major-General Esteves da Silva director da Direcção de Finanças pela atenção e disponibilidade que sempre demonstrou.

Ao Coronel Silva Pereira, Chefe do Centro de Finanças do Comando da Logística, pela forma como foi recebido durante o período deste trabalho, pela transmissão dos seus conhecimentos e pelas constantes palavras de incentivo, expresse os meus agradecimentos.

Este trabalho não teria sido possível sem as valiosas sugestões de todos os Oficiais do quadro permanente do Exército, do Centro de Finanças do Comando da Logística, do Centro de Finanças do Comando de Pessoal, do Centro de Finanças do Comando Operacional, do Centro de Finanças do Comando da Instrução e Doutrina e do Centro de Finanças Geral.

Agradeço ao Coronel Mata da Força Aérea e ao Major Mendes, da Coordenação dos SI/TIC da Defesa, pela prestigiosa colaboração e auxílio prestado.

Uma palavra de agradecimento ao Estado-Maior do Exército, nas pessoas do Tenente-Coronel Ribeiro e do Tenente-Coronel Monteiro, pela disponibilidade manifestada e por toda a informação disponibilizada.

Muito obrigado a todos.

## ÍNDICE GERAL

<b>AGRADECIMENTOS.....</b>	<b>i</b>
<b>ÍNDICE GERAL.....</b>	<b>ii</b>
<b>ÍNDICE DE FIGURAS.....</b>	<b>v</b>
<b>ÍNDICE DE QUADROS.....</b>	<b>vii</b>
<b>LISTA DE SIGLAS.....</b>	<b>ix</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>xi</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>xii</b>

<b>CAPITULO 1 - INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
1.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA .....	2
1.1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA .....	2
1.1.2 PERTINÊNCIA E DELIMITAÇÃO DO TEMA .....	2
1.1.3 PERGUNTAS DE INVESTIGAÇÃO E HIPÓTESES .....	3
1.1.4 DEFINIÇÃO DOS OBJECTIVOS.....	3
1.1.5 FINALIDADE DA INVESTIGAÇÃO .....	3
1.1.6 METODOLOGIA ADOPTADA.....	4
1.1.7 ESTRUTURA.....	4

## I PARTE - REVISÃO DA LITERATUA

<b>CAPITULO 2 - O CONTROLO DE GESTÃO.....</b>	<b>5</b>
2.1 CONCEITO DE CONTROLO DE GESTÃO.....	5
2.1.1 PRINCÍPIOS DO CONTROLO DE GESTÃO.....	7
2.2 INSTRUMENTOS DE CONTROLO DE GESTÃO .....	7
2.2.1 SISTEMA DE CONTROLO INTERNO .....	8
2.2.2 ORÇAMENTO.....	9
2.2.3 AUDITORIA INTERNA .....	12

<b>CAPITULO 3 - OS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO E O SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO NO CONTROLO DE GESTÃO .....</b>	<b>13</b>
3.1 MISSÃO, ORGANIZAÇÃO E ESTRUTURA DO EXÉRCITO.....	13
3.2 A ADMINISTRAÇÃO DOS RECURSOS FINANCEIROS .....	14
3.2.1 A ADMINISTRAÇÃO DOS RECURSOS FINANCEIROS NO EXÉRCITO .....	15

3.3 SOBRE OS CENTRO DE FINANÇAS DO EXÉRCITO .....	17
3.3.1 ATRIBUIÇÕES, ORGANIZAÇÃO E COMPETÊNCIAS DOS CENTROS DE FINANÇAS .....	18
3.4 CARACTERIZAÇÃO DO SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO .....	19
3.4.1 O SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLO DE GESTÃO .....	19

## **II PARTE - TRABALHO DE CAMPO**

<b>CAPITULO 4 - METODOLOGIA.....</b>	<b>21</b>
4.1 MÉTODOS.....	21
4.1.1 TÉCNICAS E MEIOS UTILIZADOS .....	21
4.1.2 PERÍODO E LOCAL.....	22
4.1.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	22
4.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO E OBJECTO DE ESTUDO .....	22
4.2.1 FUNCIONAMENTO INTERNO DOS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO .....	22
4.2.2 CONTROLO DE GESTÃO NOS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO.....	24
4.2.3 REALIDADE DOS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO .....	25
<b>CAPITULO 5 - APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS.....</b>	<b>27</b>
5.1 APRESENTAÇÃO DOS TESTES .....	27
5.1.1 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO INQUÉRITO .....	27
5.2 DISCUSSÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS .....	35
5.3 PROPOSTAS.....	36
<b>CAPITULO 6 - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>37</b>
6.1 CONCLUSÕES.....	37
6.1.1 RECOMENDAÇÕES .....	38
6.1.2 LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO.....	38
6.1.3 INVESTIGAÇÕES FUTURAS .....	38
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>39</b>

## **APÊNDICES**

<b>APÊNDICE A - INQUÉRITO.....</b>	<b>42</b>
<b>APÊNDICE B - TESTES NÃO-PARAMÉTRICOS .....</b>	<b>46</b>

<b>APÊNDICE C - OUTPUT DO SPSS .....</b>	<b>48</b>
<b>APÊNDICE D - ENTREVISTA AO GRUPO DE FOCO.....</b>	<b>52</b>
D.1 - ENTREVISTA 1.....	52
D.2 - ENTREVISTA 2.....	54
D.3 - ENTREVISTA 3.....	55
D.4 - ENTREVISTA 4.....	56
<b>APÊNDICE E - PROPOSTA PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO MÓDULO - CONTABILIDADE ANALÍTICA (CONTROLLING) NOS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO .....</b>	<b>58</b>
<b>ANEXOS</b>	
<b>ANEXO F - ATRIBUIÇÕES, ORGANIZAÇÃO E COMPETÊNCIAS DOS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO.....</b>	<b>63</b>
<b>ANEXO G - PROJECTO DE DECRETO REGULAMENTAR PARA OS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO.....</b>	<b>66</b>
<b>ANEXO H - PROJECTO DE DESPACHO PARA OS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO .....</b>	<b>69</b>
<b>ANEXO I - PROPOSTA DE ESTRUTURA PARA OS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO .....</b>	<b>77</b>
<b>ANEXO J - QUADRO ORGÂNICO DE PESSOAL DO CENTRO DE FINANÇAS DO COMANDO DA LOGÍSTICA.....</b>	<b>78</b>
<b>ANEXO L - DISPOSITIVO DE APOIO FINANCEIRO.....</b>	<b>79</b>

## ÍNDICE DE FIGURAS

### **CAPITULO 2 - CONTROLO DE GESTÃO**

Figura 2.1 - Fases na elaboração do orçamento.....	10
--	----

### **CAPITULO 4 - METODOLOGIA**

Figura 4.1 - Distribuição da população por posto.....	22
---	----

### **CAPITULO 5 - APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS**

Figura 5.1 - Percentagem da amostra relativamente à questão 1.....	27
Figura 5.2 - Valor médio das respostas à questão 2 por CFin .....	28
Figura 5.3 - Valor médio das respostas à questão 3 por CFin .....	29
Figura 5.4 - Valor médio das respostas à questão 4 por CFin .....	29
Figura 5.5 - Percentagem da amostra relativamente à questão 5.....	30
Figura 5.6 - Valor médio das respostas à questão 6 por CFin .....	30
Figura 5.7 - Valor médio das respostas à questão 7 por CFin .....	31
Figura 5.8 - Valor médio das respostas à questão 8 por CFin .....	32
Figura 5.9 - Valor médio das respostas à questão 9 por CFin .....	32
Figura 5.10 - Percentagem da amostra relativamente à questão 10.....	33
Figura 5.11 - Percentagem da amostra relativamente à questão 11.....	33
Figura 5.12 - Valor médio das respostas à questão 12 por CFin .....	34
Figura 5.13 - Valor médio das respostas à questão 13 por CFin .....	34

### **APÊNDICE E - PROPOSTA PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO MÓDULO - CONTABILIDADE ANALÍTICA (CONTROLLING) NOS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO**

Figura E.1 - Âmbito do projecto.....	58
Figura E.2 - Âmbito do projecto.....	59
Figura E.3 - Modelo para a educação.....	61

### **ANEXO I - PROPOSTA DE ESTRUTURA PARA OS CENTROS DE FINANÇAS**

Figura I.1 - Proposta de estrutura para os CFin.....	77
--	----



## **ANEXO L - DISPOSITIVO DE APOIO**

Figura L.1 - Áreas de apoio do CFinG.....	80
Figura L.2 - Áreas de apoio do CFinCP.....	81
Figura L.3 - Áreas de apoio do CFinCL.....	82
Figura L.4 - Áreas de apoio do CFinCID.....	83
Figura L.5 - Áreas de apoio do CFinCOp.....	84

## ÍNDICE DE QUADROS

### **CAPÍTULO 5 – APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS**

Quadro 5.1 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 2.....	28
Quadro 5.2 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 3.....	28
Quadro 5.3 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 4.....	29
Quadro 5.4 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 6.....	30
Quadro 5.5 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 7.....	31
Quadro 5.6 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 8.....	31
Quadro 5.7 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 9.....	32
Quadro 5.8 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 12.....	33
Quadro 5.9 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 13.....	34

### **APÊNDICE B - TESTES NÃO-PARAMÉTRICOS**

Quadro B.1 - Testes não-paramétricos.....	46
---	----

### **APÊNDICE C - OUTPUT DO SPSS**

Quadro C.1- Distribuição da população por CFin.....	48
Quadro C.2 - Cargo desempenhado pela população.....	48
Quadro C.3 - Resposta dos inquiridos à questão 1.....	48
Quadro C.4 - Resposta dos inquiridos à questão 2.....	49
Quadro C.5 - Resposta dos inquiridos à questão 3.....	49
Quadro C.6 - Resposta dos inquiridos à questão 4.....	49
Quadro C.7 - Resposta dos inquiridos à questão 5.....	49
Quadro C.8 - Resposta dos inquiridos à questão 6.....	50
Quadro C.9 - Resposta dos inquiridos à questão 7.....	50
Quadro C.10 - Resposta dos inquiridos à questão 8.....	50
Quadro C.11 - Resposta dos inquiridos à questão 9.....	50
Quadro C.12 - Resposta dos inquiridos à questão 10.....	51
Quadro C.13 - Resposta dos inquiridos à questão 11.....	51
Quadro C.14 - Resposta dos inquiridos à questão 12.....	51
Quadro C.15 - Resposta dos inquiridos à questão 13.....	51

**ANEXO J - QUADRO ORGÂNICO DE PESSOAL DO CENTRO DE FINANÇAS DO  
COMANDO DA LOGÍSTICA**

Quadro J.1 - Quadro orgânico de pessoal do CFinCL.....78

## LÍSTA DE SIGLAS

AA:	Gestão de Imobilizado
AR:	Assembleia da República
CBA/ABC:	Custeio Baseado em Actividades ( <i>Activity Based Costing</i> )
CEDN:	Conceito Estratégico de Defesa Nacional
CEM:	Conceito Estratégico Militar
CEME:	Chefe de Estado-Maior do Exército
CFin:	Centro de Finanças
CFinCID:	Centro de Finanças do Comando de Instrução e Doutrina
CFinCL:	Centro de Finanças do Comando da Logística
CFinCOp:	Centro de Finanças do Comando Operacional
CFinCP:	Centro de Finanças do Comando do Pessoal
CFinG:	Centro de Finanças Geral
CMDT:	Comandante
CO:	Contabilidade Analítica ( <i>Controlling</i> )
DCCR:	Despesa Com Compensação de Receita
DFin:	Direcção de Finanças
DN:	Defesa Nacional
DPF:	Divisão de Planeamento de Forças do Estado-Maior do Exército
EAPS:	Contabilidade Orçamental
EME:	Estado-Maior do Exército
EMGFA:	Estado-Maior General das Forças Armadas
FA:	Forças Armadas
FI:	Contabilidade Financeira
IPAI:	Instituto Português de Auditores Internos
IVA:	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LPM:	Lei de Programação Militar

MDN:	Ministério da Defesa Nacional
MLP:	Médio/Longo Prazo
NAGA:	Normas de Auditoria Geralmente Aceites
OCAD:	Órgão Central de Administração e Direcção
OE:	Orçamento do Estado
OMDN:	Orçamento do Ministério da Defesa Nacional
PA:	Plano de Actividades
PLC:	Pedido de Libertação de Crédito
PLMP:	Planeamento a Médio/Longo Prazo
POCP:	Plano Oficial de Contabilidade Pública
QMG:	Quartel-Mestre General
RAFE:	Regime de Administração Financeira do Estado
SCI:	Sistema de Controlo Interno
SI:	Sistemas de Informação
SIG:	Sistema Integrado de Gestão
SPSS:	<i>Statistical Package for Social Sciences</i>
TC:	Tribunal de Contas
TIA:	Trabalho de Investigação Aplicada
TIC:	Tecnologias da Informação e das Comunicações
U/E/O:	Unidade, Estabelecimento ou Órgão
VCEME:	Vice-Chefe de Estado-Maior do Exército

## RESUMO

Este trabalho de investigação aplicada visa, analisar a importância que o suporte legal actualizado tem para o papel dos Centros de Finanças do Exército, no que diz respeito ao controlo de gestão que realizam sobre as Unidades, Estabelecimentos ou Órgãos das suas áreas de apoio.

Este trabalho foi sustentado por uma metodologia definida por diferentes fases e métodos de investigação, como análise documental, entrevistas, observação directa e inquéritos aos Oficiais dos quadros permanentes que desempenham funções nos cinco Centros de Finanças do Exército.

Na primeira parte do trabalho foi feito um enquadramento teórico sobre o tema, abordando o controlo de gestão, a administração dos recursos financeiros do Exército, os Centros de Finanças e o sistema integrado de gestão. Desta parte foi possível concluir que a metodologia utilizada permitiu conhecer a realidade dos Centros de Finanças quanto ao controlo de gestão. Por outro lado permitiu concluir que os Centros de Finanças se regem por uma legislação desactualizada face à actividade administrativo-financeira que desenvolvem.

Na segunda parte do trabalho, através de um inquérito realizado aos Oficiais dos quadros permanentes do Exército que exercem funções nos cinco Centros de Finanças, concluiu-se que há uma preocupação sobre o papel que eles têm no controlo de gestão do Exército, a esta preocupação associa-se a necessidade urgente de dotar os Centros de Finanças de uma legislação actualizada e adequada à conjuntura actual, tendo o sistema integrado de gestão como um instrumento de controlo de gestão.

Recomenda-se uma maior preocupação para com os Centros de Finanças do Exército, não deixando que o controlo de gestão seja afectado pela falta de suporte legal actualizado.

**Palavras-chave:** CONTROLO DE GESTÃO; CENTRO DE FINANÇAS; SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO; SUPORTE LEGAL; CONTABILIDADE ANALÍTICA.

## ABSTRACT

This work of applied research aims to analyze the importance that the legal support has to the work of the Financial Army Centres' in what concerns to management control that they carry through on the Units, institutions or agencies of their supporting area.

This work was based on a methodology defined by different phases and research methods, as documentary analysis, interviews, direct observation and inquiries to the Officers of the permanent office staff that carry out functions in the five Financial Centres' of the Army.

In the first part of the work a theoretical framing on the subject was made, approaching the management control, the Army administration of the financial resources, the Financial Centres' and the management integrated system. Based on this, it was possible to conclude that the used methodology allowed knowing the reality of the Financial Centres' in what the management control is concerned. It also allowed concluding that the Financial Centres' are ruled by an old fashioned laws when related to the developed management - financial activities.

In the second part of the work, based on an inquiry made to the Army Officers' of the permanent office staff, that carry out functions in the five Financial Centres' of the Army, we concluded that there is the concern about the role they play on the Army management control and that this concern is associated to the urgent need of enduing the Financial centres with new and adjusted laws to the current conjuncture based on an integrated management system used as an instrument of management control.

We recommend a bigger apprehension with the Army Financial centres' so that the management control won't be affected by the lack of actual legal support.

**Key words:** MANAGEMENT CONTROL; FINANCIAL CENTRE; INTEGRATED MANAGEMENT SYSTEM; LEGAL SUPPORT; ANALYTICAL ACCOUNTING.

## **CAPITULO 1 - INTRODUÇÃO**

O sector público tradicionalmente guiado pela imensidão de normas legais, pressionado pela escassez de recursos financeiros, está hoje colocado perante a necessidade urgente de adoptar novos instrumentos de controlo de gestão.

A optimização dos recursos, de crescente escassez, constitui inequivocamente um factor de sucesso para as organizações. Com tudo, o controlo de gestão dos recursos financeiros, materiais e humanos, levada a efeito pelas Unidades, Estabelecimentos ou Órgãos do Exército, exigem cada vez mais e maiores competências técnicas por parte das respectivas chefias, sendo determinantes para o cumprimento das suas missões e para a própria missão do Exército Português.

A implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e a adesão ao Regime de Administração Financeira do Estado, levou o Exército e os restantes organismos públicos a uma uniformização de procedimentos, criando instrumentos de apoio aos gestores permitindo, entre outros aspectos, a disponibilização de informação credível aos diferentes agentes interessados.

Na estrutura financeira do Exército existem três níveis de responsabilidade, a Direcção de Finanças, os Centros de Finanças e as Unidades, Estabelecimentos ou Órgãos, respectivamente pelo seu grau de responsabilidade. Os Centros de Finanças do Exército são os órgãos responsáveis pela execução, coordenação e controlo da actividade administrativo-financeira das Unidades, Estabelecimentos ou Órgãos que apoiam, garantindo o controlo de gestão em todas as suas áreas de apoio, devendo dispor de instrumentos de controlo de gestão capazes e eficientes.

O sistema integrado de gestão que consigna a implementação em toda a Defesa Nacional de um sistema único, que integre as funções financeira, logística e de recursos humanos, constituiu o maior desafio ao nível da contabilidade e da gestão do Exército nas últimas três décadas. Permitindo um controlo de gestão em tempo real, através de uma base de dados uniforme e integrada desenvolvendo um sistema integrado de gestão pioneiro no universo da Defesa Nacional e da Administração Pública Portuguesa.

O trabalho que agora se apresenta é o resultado da investigação desenvolvida de forma a provar, através do apuramento do ponto de situação em que se encontram os Centros de Finanças, o seu papel no controlo de gestão, abordando o sistema integrado de gestão como uma ferramenta de excelência no que diz respeito ao controlo de gestão, de acordo com as necessidades actuais do Exército Português.



## 1.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

### 1.1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

As organizações, em geral, encontram-se hoje com uma preocupação acrescida no que diz respeito ao controlo de gestão, uma vez que utilizam sistemas de informação capazes de fazer análises em tempo real e com elevado grau de fiabilidade. Mas, se numa empresa existem gestores que sabem exactamente qual é a sua posição no ceio da empresa, qual é a sua área de intervenção e dominam os instrumentos de controlo de gestão, no Exército face à elevada taxa de rotatividade dos Oficiais nas várias Unidades, Estabelecimentos e órgãos, é necessário que a missão de cada um esteja perfeitamente definida, para que não restem dúvidas sobre o que cada um tem a fazer ou controlar. É por isso necessário manter a continuidade e acima de tudo, não facilitar no controlo. Os Centros de Finanças como órgãos de execução, coordenação e controlo da actividade administrativo-financeira das Unidades, Estabelecimentos e órgãos do Exército devem dominar os instrumentos de controlo de gestão e devem ter um suporte legal que lhes permita actuar como órgãos independentes perante as suas áreas de intervenção.

*“Mas, para haver controlo é basicamente necessário que esteja definido o que controlar, ou seja, é necessário que estejam estabelecidas as missões de cada um, sendo indispensável a identificação dos seus objectivos dentro da organização”* (Martins, 2001: 93). É com este objectivo que nos propomos estudar a metodologia do controlo de gestão nos Centros de Finanças do Exército, partindo da seguinte questão central:

**Quais as consequências, no controlo de gestão, da ausência de suporte legal actualizado nos Centros de Finanças?**

Tendo como farol para a pesquisa, a obtenção da melhor resposta para esta questão, as perguntas de investigação, as hipóteses, os objectivos, a finalidade, a metodologia, a delimitação e a estrutura deste trabalho serão os que de seguida se apresentam.

### 1.1.2 PERTINÊNCIA E DELIMITAÇÃO DO TEMA

Este tema é de singular importância, na medida em que são os Centros de Finanças os principais responsáveis pelo controlo de gestão no Exército. No entanto, o seu papel tem vindo a ser alvo de alguma despreocupação, por isso, é necessário estudar-se o papel do Centro de Finanças no controlo de gestão actual, para provar a sua relevância.

Face à abrangência do tema foi necessário limitar a pesquisa, por isso, este trabalho foi realizado no âmbito do controlo de gestão, para tanto foi estudado o conceito e evolução do controlo de gestão, os princípios básicos do controlo de gestão e os instrumentos de controlo de gestão, perante a panóplia de instrumentos de controlo de gestão o trabalho foi resumido aos instrumentos que estão ao alcance dos Centros de Finanças. Atendendo à realidade dos Centros de finanças foram abordados alguns diplomas legais.

### 1.1.3 PERGUNTAS DE INVESTIGAÇÃO E HIPÓTESES

O trabalho que se apresenta é resultado da investigação desenvolvida de forma a responder às dúvidas que se colocaram no início da pesquisa. Estas dúvidas passam a perguntas de investigação que necessitam de uma resposta com base fundamentada e actualizada, conduzindo todo o trabalho no sentido de lhes dar uma resposta, porque o controlo de gestão nos Centros de Finanças deve ser uma prioridade actual.

- O controlo de gestão está a ser afectado, nos Centros de Finanças, pela falta de suporte legal actualizado?
- Face à conjuntura actual do Exército Português os Centros de Finanças têm um papel importante no Controlo de Gestão?
- Os Centros de Finanças dispõem de instrumentos de controlo de gestão eficazes?

São estas as questões de base que se apresentam para este trabalho e às quais se pretende dar uma resposta no final deste trabalho, seja ela afirmativa ou negativa.

No seguimento das perguntas de investigação são lançadas várias afirmações, que após a análise de resultados são aceites ou rejeitadas como é eventualmente esperado.

- O controlo de gestão está a ser afectado pelo suporte legal desactualizado nos Centros de Finanças.
- Os Centros de Finanças fazem controlo de gestão e dispõem de um sistema de controlo de gestão eficaz.
- Os Centros de Finanças utilizam os instrumentos de controlo de gestão, ao seu alcance, para fazerem controlo de gestão.
- Os Centros de Finanças têm um papel essencial no controlo de gestão do Exército.

### 1.1.4 DEFINIÇÃO DOS OBJECTIVOS

Com este trabalho pretende-se analisar as vantagens que o Centro de Finanças terá, no controlo de gestão, com um suporte legal actualizado, possibilitando com base nos princípios da eficácia, eficiência e economia a utilização de um sistema de controlo de gestão capaz de responder às necessidades actuais do Exército Português.

Concorrendo com os objectivos gerais acima enunciados são definidos vários objectivos específicos, analisar o controlo de gestão e o funcionamento interno dos Centro de Finanças; analisar os instrumentos de controlo de gestão dos Centros de Finanças; analisar o suporte legal dos Centros de Finanças e as suas implicações no controlo de gestão e propor um sistema de controlo de gestão eficaz para os Centros de Finanças.

### 1.1.5 FINALIDADE DA INVESTIGAÇÃO

A investigação empírica tem como finalidade fazer observações para melhor compreender determinado fenómeno a estudar. Para isso, distinguem-se três tipos de investigação em função dos seus objectivos, **investigação pura**, visa a descoberta de

novos factos, por deduções feitas a partir de uma teoria, contribuindo para o enriquecimento de uma determinada área teórica; **investigação aplicada**, visa no médio prazo, testar deduções feitas a partir de uma teoria para aplicação em problemas práticos; **investigação aplicável**, visa no curto prazo, testar deduções feitas a partir de uma teoria para aplicação em problemas práticos (Hill, 2005: 19-22).

De acordo com esta abordagem e podendo dividir estes três tipos em dois (investigação aplicada e investigação pura), este trabalho está inserido na **investigação aplicada**, pretendendo a resolução de um problema prático, com implicações claramente visíveis dentro da organização (D' Oliveira, 2007: 20-24).

#### 1.1.6 METODOLOGIA ADOPTADA

O desenvolvimento deste trabalho foi sustentado por uma metodologia definida por diferentes fases e métodos de investigação. Assim, numa primeira fase foi dedicada especial atenção à revisão da literatura e à preparação dos inquéritos a enviar aos Centros de Finanças, de forma a aferir ou inferir o que inicialmente se tinha definido. A segunda fase foi preenchida com a recolha dos inquéritos, continuação da pesquisa e elaboração do primeiro esboço do presente trabalho. Por fim, na terceira e última fase foram tratados os dados obtidos e redigido o texto final.

No desenrolar das três fases foram utilizados vários métodos, **análise documental** (livros, revistas, artigos de opinião, Leis, Decretos-Lei, Decretos Regulamentares, Circulares, e informação variada dos Centros de Finanças); **entrevistas** aos principais intervenientes do tema; **observação directa** no Centro de Finanças do Comando da Logística e **inquéritos** aos Oficiais dos Centros de Finanças.

#### 1.1.7 ESTRUTURA

Pela especificidade do tema, com especial incidência na análise do controlo de gestão e do suporte legal que sustenta os Centros de Finanças, entendeu-se por bem distinguir, neste trabalho duas partes como necessárias para cabal esclarecimento do tema e apresentação dos resultados finais e conclusivos.

**I Parte** - Revisão da literatura, é destinada à apresentação teórica dos conceitos fundamentais em matéria de controlo de gestão e dos Centros de Finanças. Através da apresentação do conceito e instrumentos de controlo de gestão; da abordagem à administração dos recursos financeiros do Exército e da caracterização do sistema integrado de gestão como instrumento de controlo de gestão.

**II Parte** - Trabalho de campo, é toda dedicada ao estudo empírico do problema levantado e que deu lugar a este trabalho de investigação. Para além da justificação das técnicas e meios utilizados, é também aqui desenvolvido o objecto de estudo, nesta parte são ainda apresentados os resultados dos dados obtidos na investigação, através de inquéritos.

# I PARTE - REVISÃO DA LITERATURA

## CAPITULO 2 - O CONTROLO DE GESTÃO

### 2.1 CONCEITO DE CONTROLO DE GESTÃO

Face à conjuntura actual a informação é um dos valores mais importantes para qualquer organização, hoje mais do que nunca, numa época de grandes mudanças, em que a competitividade é muito feroz e com um mercado cada vez mais exigente, é necessário dotar as organizações de instrumentos que permitam o controlo de gestão e proporcionem informação pertinente em tempo útil. O controlo de gestão deve ser entendido como um factor de desenvolvimento para a organização, neste sentido, deve exigir um esforço permanente de todos os membros responsáveis da organização a que pertencem, de maneira a proporcionar aos responsáveis os instrumentos necessários para a tomada de decisão, numa altura de elevada concorrência e de recursos cada vez mais escassos. Com base no conceito de controlo de gestão surgem várias definições que carecem de alguma reflexão, são apenas definições mas enriquecidas de conhecimento.

César Martins define controlo de gestão *“como o conjunto dos processos de recolha e de utilização de informações tendo por fim vigiar e dominar a evolução da organização a todos os níveis”* (Martins, 2001: 93).

Pode dizer-se com base nesta definição, que o controlo de gestão é muito mais do que controlo orçamental e que se exerce a qualquer nível da organização, fazendo parte integrante do seu funcionamento e da evolução da própria organização. É por isso, muito mais do que vigiar ou dominar, pois *controlar é dominar vigiando*. O controlo exige que as missões de cada indivíduo dentro da organização estejam perfeitamente estabelecidas, sendo imprescindível a identificação dos seus objectivos dentro da organização.

O controlo de gestão visa pôr em prática a implementação das estratégias definidas pelo nível superior da organização, que estabelece os objectivos estratégicos que a organização deve atingir, não apenas com um processo, mas como refere a própria definição, por um conjunto de processos que permitam com a utilização de instrumentos adequados atingir os objectivos estabelecidos.

*“O controlo de gestão de uma organização corresponde ao método utilizado pelos seus gestores para se assegurarem de que as acções desenvolvidas estão a atingir os objectivos fixados, de acordo com as estratégias e as políticas estabelecidas”* (Caiado, 2006: 434).

O controlo de gestão actua no curto prazo, com pessoas de cariz administrativo e persuasivas, tendo como preocupação a implementação das estratégias definidas no planeamento, simultaneamente com as finalidades e as políticas próprias da organização. É imprescindível que a informação de controlo de gestão deve assentar em centros de responsabilidade bem definidos, para poder produzir e estabelecer dados efectivos que abranjam a totalidade da organização com base numa estrutura financeira, de forma a produzir resultados credíveis e que se transformem em valor acrescentado para a organização. O controlo de gestão deve ser permanente, através de revisões constantes para assegurar que o controlo está a funcionar, pois se existe é para ser exercido em todas as situações, no entanto é usado predominantemente para controlar toda a organização, usando critérios de medição de natureza monetária.

Este autor afirma que em qualquer processo de controlo de gestão, podem identificar-se quatro fases fundamentais: planeamento, organização, direcção e controlo. O planeamento visa escolher e estabelecer os objectivos da organização de forma a adoptar as estratégias necessárias para os atingir. A organização propõe as actividades necessárias para atingir os objectivos do planeamento em tempo útil. A direcção faz com que os colaboradores atinjam os objectivos estabelecidos, através da liderança, motivação, comunicação e formação. E o controlo é um processo que permite assegurar a elaboração das acções planeadas pela organização, corrigindo os desvios que eventualmente possam ter ocorrido no rumo previamente definido e verificando se os resultados desejados estão a ser alcançados (Caiado, 2006: 407-412).

*“O controlo de gestão é um conjunto de instrumentos que motivem os responsáveis descentralizados a atingirem os objectivos estratégicos da empresa, privilegiando a acção e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização”* (Jordan, 2007: 21).

Nesta definição, o controlo de gestão assume-se como uma actividade dinâmica, que tem em consideração, não só os elementos financeiros, mas também os elementos físicos relacionados com a actividade. O controlo de gestão visa atingir os objectivos definidos pela organização, sendo que os resultados globais da organização surgem do conjunto de resultados individuais por áreas de responsabilidade, para existir controlo de gestão é necessário que haja descentralização das decisões e delegação de autoridade, a descentralização exige coordenação entre cada sector, e a empresa no seu todo para a convergência dos seus interesses. O controlo de gestão deve estar munido de instrumentos bem concebidos com vista à acção e não apenas à documentação, concentrando-se sobre o essencial, estimulando os gestores a enriquecer as suas decisões, dando-lhes apoio na análise dos resultados e na preparação dos planos, de forma a tornar as informações mais credíveis e oportunas.

### 2.1.1 PRINCÍPIOS DO CONTROLO DE GESTÃO

Segundo Jordan, Neves e Rodrigues, existem oito princípios do controlo de gestão que estabelecem uma ligação com a definição de controlo de gestão (Jordan, 2007: 21-31):

- 1º *Princípio*: os instrumentos de controlo de gestão não se referem apenas à dimensão financeira, pois os objectivos da organização são de natureza diversa.
- 2º *Princípio*: a descentralização das decisões e a delegação da autoridade pelos responsáveis, pertencem ao controlo de gestão.
- 3º *Princípio*: o controlo de gestão faz com que os interesses de cada divisão ou sector converjam para os interesses da organização no seu todo.
- 4º *Princípio*: os instrumentos de controlo de gestão visam a acção e não apenas a documentação.
- 5º *Princípio*: o horizonte do controlo de gestão é, sobretudo, o futuro e não apenas o passado.
- 6º *Princípio*: o controlo de gestão visa actuar sobre os homens, mais do que sobre os números.
- 7º *Princípio*: o controlo de gestão conduz a um sistema de incentivos, motivação.
- 8º *Princípio*: os responsáveis operacionais são os actores de primeira linha no controlo de gestão.

Com base nos princípios apresentados, os gestores constituem-se como a categoria de maior envolvimento no controlo de gestão, são eles os “*actores de primeira linha*”. No processo de controlo de gestão os gestores devem avaliar os resultados, compará-los com as previsões e identificar as causas que levaram aos desvios, de maneira a actuar com certeza. Para atingir os objectivos propostos, os gestores desenvolvem planos de acção, com base nos recursos à sua disposição (recursos materiais, financeiros, humanos, etc.), com um esforço permanente para atingir os objectivos da organização, este esforço deve ser estendido a todos os indivíduos por área de responsabilidade (Jordan, 2007: 21-31).

### 2.2 INSTRUMENTOS DE CONTROLO DE GESTÃO

O sector público tradicionalmente guiado pela imensidão de normas legais, pressionado pela escassez de recursos financeiros, está hoje colocado perante a necessidade urgente de adoptar novos instrumentos de gestão. Numa economia em que está a aumentar a competitividade, torna-se imprescindível haver um acompanhamento permanente por parte dos gestores para ver em que medida os objectivos da organização estão a ser realizados ou comprometidos, por isso, os instrumentos de controlo de gestão deverão possibilitar medir o nível de realização dos objectivos, identificando e analisando os desvios, se for o caso. De entre vários instrumentos de controlo de gestão, neste trabalho aborda-se o Sistema de Controlo Interno (SCI), o Orçamento e a Auditoria Interna.

### 2.2.1 SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

No Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, constam os princípios orientadores referentes à organização, articulação e funcionamento de todo o sistema de controlo interno, assim como, dos seus domínios de controlo, as suas modalidades, os seus métodos e técnicas, a sua planificação e os resultados ao nível da globalidade da actividade de gestão orçamental, financeira e patrimonial públicas. Este diploma que se denomina como *lei de bases do sistema de controlo interno*, tem como objectivo introduzir um modelo de controlo interno estruturado, perfeitamente articulado, integrado com a fixação das entidades responsáveis em três níveis de controlo, o operacional, o sectorial e o estratégico, segundo a natureza e âmbito de intervenção dos serviços que integram (Moreno, 2006: 275-285).

Do SCl fazem parte integrante a Direcção-Geral do Orçamento, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e os Órgãos de inspecção e auditoria que exerçam na sua função o exercício de controlo interno<sup>1</sup>.

Segundo o n.º 2, do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, *“o controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, programas, projectos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei”*.

Os gestores precisam de uma ferramenta para a concretização dos objectivos estabelecidos pela organização, por isso, o SCl deve potenciar o melhor aproveitamento dos recursos disponíveis, para promover a difusão de uma política de controlo, que apele à consciencialização de todos os responsáveis pela gestão, de forma a tornar possível a implementação do SCl. Em gestão é necessário tomar decisões constantemente e a tomada de decisão tem por base uma informação que deve ser fiável e credível, ou seja, o controlo interno surge como um instrumento para atingir um fim, dependendo fundamentalmente dos objectivos a atingir. Tendo por base um ambiente económico cada vez mais competitivo, com grandes exigências e mudanças constantes onde a organização precisa de se adaptar para assegurar o futuro. Normalmente, é o auditor interno que no exercício das suas funções assume a adequação e eficácia do SCl (Moraes, 2007: 29).

Na Directriz de revisão/auditoria n.º 410 o Controlo Interno é entendido como *“todas as políticas e procedimentos adoptados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objectivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos*

---

<sup>1</sup> Artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho.

*registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível”.*

Verifica-se que este conceito é bastante abrangente, portanto, quanto se refere controlo, está-se a referir controlo interno. O SCI é uma preocupação da organização no que diz respeito à condução da sua actividade de uma forma ordenada e eficiente, na prevenção de erros, no rigor e na plenitude dos registos contabilísticos e na preparação da informação financeira em tempo útil. Não obstante, há aspectos que tornam este sistema falível, quando existem erros humanos ou mesmo conluios, quando o controlo se destina apenas às operações de rotina, deixando por controlar as esporádicas e quando existe pouca sensibilidade para a criação de um ambiente de controlo dentro da organização. Mas para fazer face a todas as limitações surge uma forte ferramenta designada por auditoria Interna.

Um SCI inclui vários tipos de controlo que devem ser os mais adequados ao tipo de organização que se está a tratar, de acordo com Morais e Martins (2007) distinguem-se cinco tipos de controlo. Os controlos preventivos que acontecem *à priori* e impedem que acontecimentos indesejados ocorram; os controlos detectivos que identificam acontecimentos indesejáveis mas que já ocorreram; os controlos directivos que fomentam a pratica de boas acções evitando que as más aconteçam; os controlos correctivos que servem para corrigir problemas identificados e os controlos compensatórios que servem para compensar as áreas mais vulneráveis (Morais, 2007: 31-32).

## **2.2.2 ORÇAMENTO**

“Os orçamentos, constituindo um dos instrumentos técnicos de controlo de gestão, ajudam os responsáveis a dominarem a sua gestão” (Jordan, 2007: 77).

Um dos importantes instrumentos de controlo de gestão é o orçamento, como refere a citação anterior, que muito serve de apoio aos gestores no processo de alcançar eficazmente os objectivos definidos para a organização tendo em conta todos os meios ao seu dispor. O gestor deve ter um papel fundamental no processo orçamental, garantindo que os orçamentos sejam efectivamente um instrumento de controlo de gestão, traduzindo compromissos a assumir pelos responsáveis operacionais os quais deverão estar claramente expressos nos respectivos planos de acção, que são o resultado das decisões já tomadas sobre as actividades para o ano seguinte.

Quando uma organização estabelece um objectivo a atingir, o gestor identifica as actividades a executar para o ano seguinte, através de planos de actividades que depois são quantificados financeiramente conduzindo ao respectivo orçamento. Como se denota pela definição dos objectivos, o planeamento está conjugado com o orçamento, sendo o orçamento a ferramenta de implementação da estratégia na organização. No entanto, os objectivos dependem da estratégia da organização, da sua actividade e da sua política interna. Não existe um só objectivo, mas sim múltiplos e variados objectivos que para



garantir a sua consistência estão hierarquizados e por conseguinte quantificados de forma coerente, devendo ser exigentes mas alcançáveis. (Borges, 2007: 351-367)

O orçamento é então um documento financeiro que se traduz dos planos de acção monetariamente, é aquilo que o gestor pensa alcançar tendo em conta as previsões, não é claramente a recondução dos valores do exercício anterior. Cabe ao gestor usar o orçamento como um instrumento de gestão e não apenas como um simples documento para satisfazer uma formalidade burocrática. Deve ainda, ajustar-se à estrutura da organização de forma a definir centros de responsabilidade, para cumprir os princípios da eficiência, eficácia e economia, e apurar responsabilidades (Alves, 2001: 654-658).

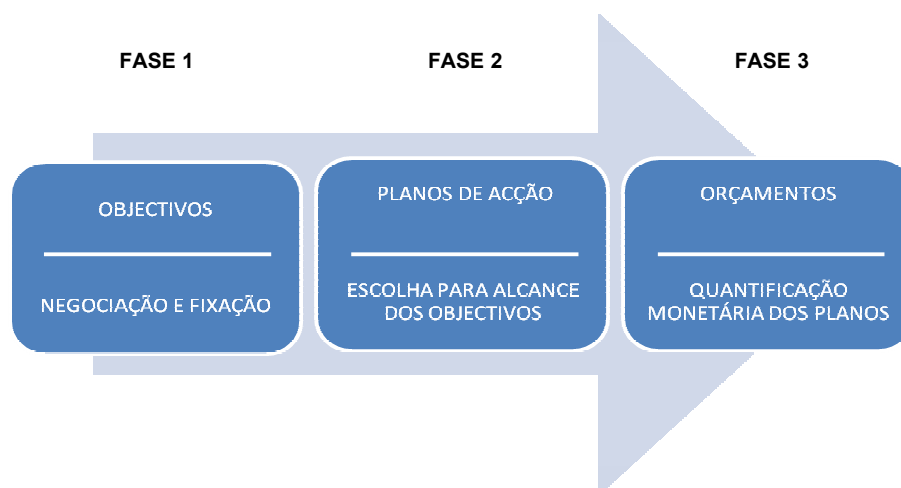


Figura 2.1 - Fases na elaboração do orçamento.

Fonte: Adaptado de Jordan (2007: 78).

Segundo o autor este ciclo orçamental faz com que o orçamento funcione como um “*verdadeiro instrumento de gestão*”, para que a escolha e criação dos planos de acção relevantes tenham uma atribuição de recursos eficiente e para que se possa acompanhar a evolução da empresa em relação aos objectivos, servindo para o controlo de gestão.

No sector público, o orçamento assume uma importância maior, pois todo o planeamento anual do Estado baseia-se no chamado Orçamento do Estado (OE), onde estão inscritas as receitas e despesas e respectivas origens e destinos previstos desse ano, ou seja, todas as receitas cobradas e as despesas realizadas, mas limitadas ao período de um ano (o ano económico, que coincide com o ano civil, cobrindo o período de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro). Todas as instituições do Estado têm o seu próprio orçamento, o qual se constitui como uma parcela do OE, no caso do Exército o seu orçamento vem do Orçamento do Ministério da Defesa Nacional (OMDN). O OE é uma previsão anual das despesas que o Estado visa realizar, por contrapartida das receitas a cobrar pelo mesmo, e que após aprovação na Assembleia da República (AR) se constitui como lei que não pode ser posta em causa. O OE como os outros orçamentos é um instrumento de controlo de gestão, mas relativamente ao sector público (Moreno, 2006: 143-167).

### 2.2.2.1 Plano de Actividades

“Os serviços e organismos deverão elaborar um plano anual de actividades (PA), com uma clara discriminação dos objectivos a atingir e dos recursos a utilizar, bem como dos programas a realizar, o qual será aprovado pelo ministro competente e servirá de base à proposta de orçamento a apresentar quando da preparação do OE, devendo ser corrigido em função deste, depois da aprovação da Lei do Orçamento. Os serviços e organismos deverão ainda elaborar um relatório anual sobre a gestão efectuada, com uma rigorosa discriminação dos objectivos atingidos e dos recursos utilizados, bem como do grau de realização dos programas, o qual será aprovado pelo ministro competente”<sup>2</sup>.

O PA é um documento que emergiu da Reforma da Administração Financeira do Estado. Este plano é obrigatório para todos os Serviços e Organismos da Administração Pública Central, nos termos n.º 1, do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de Setembro. Com o PA, visa-se dotar os serviços e organismos de um mecanismo de apoio à gestão, tanto mais importante quanto maior for a restrição orçamental, nomeadamente porque o PA deverá funcionar como justificativo das respectivas inscrições orçamentais. As actividades constituem a base de elaboração e execução do orçamento e são o instrumento de gestão que permitem identificar a função de produção do serviço, na medida em que se tem conhecimento de que recursos geraram e para que fins.

Na **fase do planeamento** há que:

- definir objectivos;
- apurar os meios de fazer o controlo de execução dos Objectivos;
- definir as actividades e quantificá-las em termos de tempo e valor.

Na **fase da orçamentação** há que:

- orçamentar as actividades por classificação económica;
- fazer a aprovação e emissão dos mapas do orçamento;
- registar as alterações orçamentais e antecipações duodecimais.

A principal finalidade do PA é contribuir para a realização dos fins e objectivos de qualquer organização, sendo uma peça fundamental para a elaboração do correspondente orçamento, um instrumento de gestão essencial para a correcta tomada de decisão e, permite a justificação e a estreita correlação para a afectação dos recursos financeiros. Neste sentido, a sua elaboração deve constituir um processo integrado que implica a interligação de acções, pessoas, estrutura organizacional, cultura da organização e sistemas de informação, de modo a tornar possível uma gestão virada essencialmente para resultados, permitindo dar resposta ao planeamento e controlo orçamental estratégico de médio/longo prazo (MLP) (plurianual) bem como o respectivo controlo em termos de compromissos de anos futuros assumidos (sitio da DFin, 2008).

---

<sup>2</sup> Artigo n.º 5 do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 Julho.

### 2.2.3 AUDITORIA INTERNA

O *Institute of Internal Auditors*, no seu site oficial, define auditoria interna como *uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, com o objectivo de acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Pretende ajudar a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia da gestão de risco, do controlo e dos processos de gestão* (sitio do IIA, 2008).

A auditoria interna é vista como uma actividade de avaliação que, de forma permanente, completa e independente dentro de uma organização, por pessoal interno ou externo, visa os controlos contabilísticos, financeiros, operacionais, de processos e a optimização do SCI, de forma a ajudar a medir a eficácia na concretização dos objectivos da organização e a ajudar os gestores no cumprimento eficiente das suas actividades, dando-lhes análises, recomendações, conselhos e informações referentes à actividade.

O objectivo principal da auditoria interna dentro de uma organização é estimular para o cumprimento dos objectivos da organização, com vista a assegurar que esta segue as políticas, directrizes e procedimentos emanados da Direcção, detectando as áreas onde há ou podem vir a existir erros e distorções.

Como refere Morais e Martins (2007) a auditoria interna surge dentro da organização para dar resposta a várias necessidades da Direcção, nomeadamente:

- Se os objectivos definidos estão a ser alcançadas e se as políticas, procedimentos, planos e controlos estabelecidos são os mais adequados;
- Se os controlos internos fixados são suficientes para garantir a protecção dos activos e a sua eficiente utilização;
- Verificar de forma contínua e permanente se estão a cumprir com os princípios contabilísticos geralmente aceites;
- Analisar se toda a informação disponível está completa, precisa e fiável;
- Estabelecer uma gestão do risco apropriada a fim de obter a consecução dos objectivos da organização.

Por tudo isto, o auditor interno tem uma função de apoio à Direcção, de apoio à gestão de risco e de acompanhamento do SCI, verificando e controlando pormenorizadamente todas as actividades da organização em que está inserido (Morais, 2007: 87-94).

A actividade de auditoria interna rege-se pelas Normas de Auditoria Geralmente Aceites (NAGA) e pelas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, que são as regras básicas a serem observadas no desenvolvimento de uma auditoria, com carácter uniforme, de aplicação e aceitação geral. Em Portugal é o Instituto Português de Auditores Internos (IPAI) que representa, defende e actualiza permanentemente os profissionais desta área.

## CAPITULO 3 - OS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO E O SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO NO CONTROLO DE GESTÃO

### 3.1 MISSÃO, ORGANIZAÇÃO E ESTRUTURA DO EXÉRCITO

O Exército é parte integrante do sistema de forças nacional, segundo o n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março e, tem por missão cooperar, de forma integrada, na defesa militar da República, através da realização de operações terrestres, segundo o n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março. Incumbe-lhe também participar na execução da política externa da República, designadamente em operações internacionais humanitárias e de paz, na protecção e evacuação de cidadãos nacionais em áreas de tensão ou crise, bem como na representação do país em organismos e instituições internacionais, nos termos da lei e dos compromissos decorrentes de acordos, tratados e convenções internacionais e ainda cumprir outras missões de interesse público que lhe forem cometidas por lei<sup>3</sup>.

Para tanto, o Exército organiza-se segundo uma estrutura vertical e hierarquizada, cujos órgãos se relacionam através dos seguintes níveis de autoridade<sup>4</sup>:

- a. comando<sup>5</sup>;
- b. controlo<sup>6</sup>;
- c. autoridade técnica<sup>7</sup>; que se consubstanciam nos seguintes órgãos<sup>8</sup>:
  - (1) o Chefe do Estado-Maior do Exército (CEME);
  - (2) o Estado-Maior do Exército (EME);

<sup>3</sup> N.º 2 do artigo 1.º, do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março.

<sup>4</sup> Artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março.

<sup>5</sup> **Comando** - é a autoridade conferida a um órgão que lhe permite dirigir ordens aos elementos subordinados, que ficam constituídos na obrigação de as respeitar, e caracteriza-se pela competência disciplinar desse órgão sobre todos os elementos na sua dependência hierárquica, individualmente subordinados ou integrando unidades, estabelecimentos ou outros órgãos da sua estrutura, atribuídos ou em reforço, por abranger todos os recursos e actividades e por incluir o poder de delegar as competências por si abrangidas (n.º 2, do artigo 3.º do Decreto-Lei 61/2006).

<sup>6</sup> **Controlo** - é a autoridade conferida a um órgão para dirigir elementos ou forças no desempenho de missões ou tarefas específicas, pormenorizando os actos de execução, se necessário, e caracteriza-se por não incluir a competência disciplinar nem o poder de determinar missões ou de delegar as competências por si abrangidas (n.º 3, do artigo 3.º do Decreto-Lei 61/2006).

<sup>7</sup> **Autoridade Técnica** - é a autoridade que permite a um órgão fixar e difundir normas de natureza especializada, e não inclui a competência disciplinar (n.º 4, do artigo 3.º do Decreto-Lei 61/2006).

<sup>8</sup> Artigo 12.º da Lei n.º 111/91, de 29 de Agosto (Alterada pela Lei n.º 18/95, de 13 Julho).

(3) os órgãos centrais de administração e direcção (OCAD);  
(4) os órgãos de conselho;  
(5) os órgãos de inspecção;  
(6) os órgãos de implantação territorial;  
(7) os elementos da componente operacional do sistema de forças nacional;  
que se integram no sistema de forças nacional, nos termos da lei<sup>9</sup>.

A estrutura geral do Exército plasmada no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março, compreende:

- a. a Estrutura de Comando do Exército;
- b. a Força Operacional Permanente do Exército;
- c. a Estrutura de Base do Exército.

A estrutura de Comando do Exército compreende:

- a. o Comando do Exército;
- b. os OCAD's<sup>10</sup>.

O Comando do Exército compreende:

- a. o Chefe do Estado-Maior do Exército;
- b. o Vice-Chefe do Estado-Maior do Exército (VCEME);
- c. os órgãos de conselho;
- d. a Inspecção-Geral do Exército;
- e. o EME<sup>11</sup>.

Pelo n.º 2 do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março, são OCAD's:

- a. o Comando do Pessoal;
- b. o Comando da Logística;
- c. o Comando de Instrução e Doutrina;
- d. o Comando Operacional.

### **3.2 A ADMINISTRAÇÃO DOS RECURSOS FINANCEIROS**

Desde há alguns anos que a Administração Pública tem vindo a atravessar um processo de modernização com vista à aproximação das organizações, maior transparência nas contas dos organismos, racionalização dos recursos ao seu dispor, maior descentralização administrativa e financeira e a centralização da informação. À medida que se tornam mais complexas, as organizações têm maiores necessidades de informação exigindo cada vez mais dos sistemas de informação (Moreno, 2006: 203-204).

---

<sup>9</sup> N.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março.

<sup>10</sup> Artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março.

<sup>11</sup> Artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março.

Entre os principais desafios que se colocam actualmente, à Administração Pública destacam-se a crescente competitividade das economias globais; a União Europeia que continua a exigir o cumprimento de critérios de equilíbrio orçamental que implicam fortes restrições ao aumento da despesa; os cidadãos que exigem cada vez mais, melhores serviços e de maior qualidade; e os funcionários que necessitam de acompanhar as Tecnologias da Informação e das Comunicações (TIC), exigindo mudanças na gestão dos diferentes serviços, nomeadamente, melhorando as relações com o cidadão e entre os vários serviços da Administração Pública (Pereira, 2005: 17-22).

Na Administração Pública houve um grande avanço na Contabilidade Pública desde a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, que instituiu uma nova Lei de Bases da Contabilidade Pública, a qual, conjuntamente com o diploma que surgiu, dois anos depois, o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, que constituiu o primeiro núcleo do novo regime de administração financeira do Estado (RAFE), moldando de novo as organizações encarregues da gestão financeira pública, como fixando os seus novos órgãos, poderes, competências e métodos de gestão. Posteriormente foi publicado o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, com entrada em vigor em 60 dias após a sua publicação, que aprovou e pôs em vigor o novo Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), dando início à normalização contabilística do sector público, obrigando ao sistema digráfico<sup>12</sup>, disponibilizando diversas informações indispensáveis para a implementação de uma gestão moderna, com um controlo mais eficaz. (Correia, 2002: 275).

O POCP tem como principal objectivo, criar as condições necessárias para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa moderna contabilidade pública, sendo um instrumento de apoio fundamental à gestão das entidades públicas, no entanto *“continua longe de estar exaustivamente implantado e implementado”* (Moreno, 2006: 203).

### **3.2.1 A ADMINISTRAÇÃO DOS RECURSOS FINANCEIROS NO EXÉRCITO**

Os recursos financeiros do Exército são administrados funcionalmente pelo Comando da Logística, OCAD a quem compete, nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março e do n.º 2 do artigo 15.º do Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 2 de Julho, assegurar as actividades do Exército no domínio dos recursos financeiros, dispondo de autoridade técnica, alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março e da alínea a) do n.º 2 do artigo 15.º do Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 2 de Julho, no âmbito da administração desses mesmos recursos, cabendo o exercício dessa competência ao Comandante da Logística<sup>13</sup>. De entre as entidades que se

---

<sup>12</sup> Pelo método da digrafia, ou método das partidas dobradas, é efectuado um duplo registo: o registo da origem do facto e o registo da sua aplicação e que resultou na alteração do património em termos de composição ou em termos de composição e de valor.

<sup>13</sup> N.º 2 do artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 2 de Julho.

compreendem no Comando da Logística, a Direcção de Finanças (DFin) é aquela em que se materializam as competências do Comando da Logística, no aspecto administrativo-financeiro, competindo-lhe, desenvolver diversas actividades<sup>14</sup>. No entanto, existem três níveis de responsabilidade na estrutura financeira do Exército, a DFin, os CFin e as Unidades, Estabelecimentos ou Órgãos (U/E/O) do Exército, respectivamente pelo seu nível de responsabilidade. Sendo que as U/E/O prestam contas ao Centro de Finanças (CFin), que as apoia e os cinco CFin prestam contas à DFin, que posteriormente presta contas ao Tribunal de Contas (TC).

De acordo com o Despacho do General CEME, de 15JUL06, o Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 02JUL07 e a Ordem do Exército 1ª série, de 31JUL07, a DFin propõe as normas de execução necessárias ao funcionamento da administração financeira no Exército, garantindo a coordenação e o adequado apoio aos órgãos de si dependentes tecnicamente, nomeadamente os CFin.

O Exército, como Ramo das Forças Armadas, insere-se na administração directa do Estado, através do Ministério da Defesa Nacional (MDN)<sup>15</sup> e é dotado de autonomia administrativa<sup>16</sup>. Utiliza o POCP como suporte do seu sistema de informação e contabilidade, requisita fundos ao Tesouro e efectua os seus pagamentos e movimentos financeiros através da Direcção-Geral do Tesouro. Aderiu ao RAFE conforme preconizado no Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, pelo que se rege pelo disposto nas normas constantes dos diplomas referidos no n.º 1 do artigo 57.º do supracitado Decreto-Lei n.º 155/92. O Exército está ainda sujeito à prestação de contas da sua actividade administrativo-financeira ao TC conforme decorre da alínea g) do n.º 1 do artigo 51.º da Lei n.º 98/97, com a redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto, por forma, a uma maior aproximação, no que diz respeito à apresentação de contas, ao que as empresas civis apresentam.

Procedeu-se não só à transição de um sistema contabilístico unigráfico<sup>17</sup> para um sistema de cariz totalmente digráfico, mas também à utilização prática da contabilidade pública, através do POCP, dando cumprimento ao Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, e com a adesão das Forças Armadas (FA) à RAFE, após uma intervenção ao nível do MDN (Santos, 2006: 35).

---

<sup>14</sup> N.º 1 do artigo 25.º do Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 2 de Julho.

<sup>15</sup> N.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 111/91, de 29 de Agosto

<sup>16</sup> Artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março.

<sup>17</sup> A **unigrafia**, também conhecida pelo método da partida simples, possibilita apenas um único registo, ou seja, o registo do facto patrimonial apenas ou no lado do Dever, ou no lado do Haver de uma conta e nunca nos dois lados, sem qualquer contrapartida numa outra conta. Pires Caiado e Ana Calado Pinto (2002) referem que, relativamente à contabilidade dos Serviços com autonomia administrativa, “o sistema de contabilidade é unigráfico, isto é, só são considerados os recebimentos e os pagamentos”.

Os CFin, no âmbito da administração financeira do Exército, têm um papel importante no controlo que exercem sobre as suas U/E/O de apoio, na medida em que as sensibiliza para a necessidade de seguirem uma conduta correcta no preenchimento dos documentos a entregar aos CFin para posterior apresentação à DFin, tendo em consideração a adesão à RAFE e a implementação do POCP.

### **3.3 SOBRE OS CENTRO DE FINANÇAS DO EXÉRCITO**

Os CFin's são órgãos de execução, coordenação e controlo da actividade administrativo-financeira dos comandos territoriais ou de natureza territorial e dos comandos funcionais do Exército. Dependem tecnicamente do Comando da Logística, através da DFin, e superintendem tecnicamente nos actos de gestão financeira e orçamental das secções logísticas de todas as U/E/O do Exército, conforme estabelecido no n.º 1 e n.º 3 do artigo 1.º do Decreto Regulamentar n.º 69/94, de 17 de Dezembro e no n.º 3 do artigo 25.º do Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 2 de Julho.

O Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 2 de Julho, define as atribuições, as competências e a estrutura dos OCAD do Exército, contemplando na sua orgânica os CFin's. Nos artigos 9.º, 20.º, 35.º e 45.º deste Decreto Regulamentar, é referido que a organização e as competências dos CFin's constam de portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da Defesa Nacional, das Finanças e da Administração Pública, a qual ainda não foi publicada. Assim, a acção dos CFin é enquadrada, com as necessárias adaptações, com base no Despacho n.º 334/94, de 19 de Dezembro, que no seu anexo contém o "Regulamento dos Centros de Finanças".

Os CFin's actualmente, ainda estão abrangido pelo Decreto Regulamentar n.º 69/1994, de 17 de Dezembro, que se pode consultar no Anexo F, e pelo Despacho n.º 334/94, de 19 de Dezembro do General CEME. É este o suporte legal que está em vigor até aos dias de hoje nos CFin's do Exército.

No contexto da transformação do Exército, actualmente os CFin's existentes são cinco, o CFin na dependência do VCEME e um CFin por cada OCAD, respectivamente:

- Centro de Finanças Geral (CFinG), alínea b) do n.º 3 do artigo 11.º;
- Centro de Finanças do Comando do Pessoal (CFinCP), alínea d) do n.º 3 do artigo 19.º;
- Centro de Finanças do Comando da Logística (CFinCL), alínea d) do n.º 3 do artigo 20.º;
- Centro de Finanças do Comando de Instrução e Doutrina (CFinCID), alínea d) do n.º 3 do artigo 21.º;
- Centro de Finanças do Comando Operacional (CFinCOp), alínea d) do n.º 3 do artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março.



### 3.3.1 ATRIBUIÇÕES, ORGANIZAÇÃO E COMPETÊNCIAS DOS CENTROS DE FINANÇAS

A Lei Orgânica do Exército, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março, teve como objectivo proceder à reorganização e transformação do Exército Português. Mas as atribuições e competências dos CFin estão plasmadas no Decreto Regulamentar n.º 69/1994, de 17 de Dezembro e no Despacho n.º 334/94, de 19 de Dezembro. Presume-se, desta forma, que os CFin continuam a regular a sua actividade por normas e regulamentos anteriores à transformação do Exército. Não obstante, face à antiguidade dessa legislação, ela está desactualizada de acordo com a conjuntura actual do Exército Português. Por isso, pela DFin foi elaborado um projecto, que ainda não foi aprovado, com as actuais competências, atribuições e organização dos CFin do Exército<sup>18</sup>.

A organização actual dos CFin não espelha a legislação em vigor, mas sim o seu quadro orgânico de pessoal, como se pode ver no Quadro G.1<sup>19</sup>. Assim, os CFin têm a seguinte organização, de acordo com o Quadro Orgânico aprovado em 15 de Julho de 2006 pelo Gen CEME e de acordo com o projecto que pretende regulamentar os CFin:

- Chefe;
- Subchefe;
- Secção de Auditoria;
- Secção de Orçamento;
- Secção de Finanças e Contabilidade;
- Secção Logística, sendo que o CFin do Comando da Logística e o CFin do Comando de Instrução e Doutrina não dispõem dela, no entanto a sua Unidades de Apoio assegura-lhes o apoio administrativo-logístico.

Não existe neste momento suporte legal actualizado sobre as atribuições e competências das novas secções e do próprio CFin. Sendo que as orientações, prioridades e linhas de acção dos CFin são atribuídas pelo seu OCAD e pela DFin de quem dependem tecnicamente. Constan nos Anexos F e G os projectos que se prevê virem a regulamentar as actuais competências do Chefe, do Subchefe, da Secção de Auditoria, da Secção de Orçamento, da secção de Finanças e Contabilidade, da Secção Logística dos CFin.

Apesar da reorganização e transformação do Exército, com reflexos imediatos e substanciais na estrutura e procedimentos financeiros, nada se alterou em termos de normas e regulamentos na vertente financeira, continuando os CFin a exercer a sua actividade por adaptação, mais ou menos arbitrária, das normas legais já citadas, mais ainda em vigor, que se encontram claramente desadaptadas face à realidade actual.

---

<sup>18</sup> Anexo G - Projecto de Decreto Regulamentar para os Centros de Finanças.

Anexo H - Projecto de Despacho para os Centros de Finanças.

Anexo I - Projecto de Estrutura para os Centros de Finanças.

<sup>19</sup> Anexo J - Quadro Orgânico de Pessoal do Centro de Finanças do Comando da Logística.

### 3.4 CARACTERIZAÇÃO DO SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO

O sistema integrado de gestão (SIG) tem como enquadramento legal o Despacho orientador n.º 109/MDN/02, de 7 de Agosto que consigna a implementação em toda a Defesa Nacional (DN) de um sistema único, que integre todas as funções de suporte (financeira, logística e de recursos humanos), *“constituindo uma plataforma comum que imponha procedimentos normalizados”* (Santos, 2005: 14). Devendo ser um sistema transparente e rigoroso capaz de dotar as diversas entidades da estrutura de Defesa com a informação ao nível estratégico, operacional e tático, integrando vertical e transversalmente toda a estrutura no planeamento, excussão e controlo das missões consubstanciadas nos órgãos e serviços centrais do Ministério, no EMGFA e nos Ramos (Santo, 2006: 35).

A entrada em produtivo do sistema SIG/DN, no início do ano 2006, constituiu o maior desafio ao nível da contabilidade e gestão financeira do Exército nas últimas três décadas. Esta mudança revelou-se numa total cisão com procedimentos que estavam em vigor há mais de 30 anos no Exército Português, *“requer integração, coordenação e responsabilidades partilhadas”* por todos os elementos da Defesa, a todos os níveis de responsabilidade (Rosado, 2005: 12) (DSF, 2006: 9).

A reestruturação do Exército, em 2006, constituiu-se num desafio acrescido para a estabilização do SIG/DN na estrutura financeira do Exército. As novas parametrizações de dados informáticos de cariz orçamental e financeiro e a diminuição do número de CFin existentes (inclusivamente com trocas de U/E/O apoiadas entre CFin), foram duas das maiores dificuldades experimentadas nesse processo.

Ao nível do Exército os principais objectivos a atingir com o SIG são a normalização de procedimentos e tarefas no âmbito das actividades financeiras, dos recursos financeiros, da logística e dos recursos humanos; otimizar a organização dos órgãos e serviços centrais do MDN, Estado-Maior General das Forças Armadas (EMGFA) e Ramos, com vista à aplicação do RAFE e implementação do POCP, permitindo um controlo de gestão em tempo real ao MDN; criar uma base de dados uniforme e integrada desenvolvendo um sistema integrado de gestão pioneiro no universo da DN e da Administração Pública Portuguesa (Santos, 2006: 35).

#### 3.4.1 O SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLO DE GESTÃO

O SIG potencia a utilização de instrumentos de gestão, suportados num sofisticado sistema de informação, podendo o controlo de gestão ser feito em praticamente todos os módulos, não obstante, existe um módulo integrado no Bloco 2.1 - complementos à área financeira que foi criado para apoiar no planeamento, execução e controlo das missões consubstanciadas nos órgãos e serviços centrais do Ministério, no EMGFA e nos Ramos.

Através do Módulo de Contabilidade de Analítica - Controlling (CO), o SIG apresenta uma ferramenta de excelência no que diz respeito ao controlo de gestão, possibilitando a

análise de custos, proveitos e resultados, através de uma forma analítica e de acordo com as necessidades da gestão do Exército.

O Modulo CO tem a valência de analisar os custos dos centros de custo por período em determinado exercício; de analisar o custo associado aos centros de custo por grupos de classes de custo, bem como o volume de actividades reais e planeadas adstritas aos mesmos, apresentando a percentagem de desvio entre o volume de actividade planeado e o efectivamente realizado; de analisar os custos por centros de custo de cada exercício, o que permite estabelecer uma comparação com o exercício anterior; de analisar o contributo de cada centro de custo ou grupo de centros de custo para o custo da actividade; de analisar o volume de actividade planeada e real por período e por grupos de tipos de actividades; de analisar um relatório que apresenta as actividades planeadas para um centro de custo e o volume dessas actividades já realizadas, permitindo analisar qual o desvio entre as actividades planeadas e as realizadas; de analisar os índices estatísticos associados a um centro de custo ou grupo de centros de custos; de analisar o planeamento das actividades de um centro de custo ou grupo de centros de custo e a quantidade de actividades já realizadas; analisar o custo real das actividades já lançadas nos centros de custo e analisar para cada centro de custos, ou grupo de centros de custo, o custo da unidade de cada actividade realizada. (Projecto SIG/MDN, 2005: nd)

O Módulo CO está pronto a ser utilizado, mas na prática falta definir as políticas de utilização (Centros de Custo, Ordens Internas Reais e Estatísticas), sem as definir este módulo não pode avançar e por conseguinte o Exército não utiliza a principal ferramenta no seu controlo de gestão. Estas políticas devem ser uniformes em todas as U/E/O e continuadas, de forma a se poder comparar os princípios da eficácia, eficiência e economia entre U/E/O e estudar a sua evolução no tempo.

Os instrumentos que ajudam o gestor de qualquer nível a fixar os objectivos, a planear e a acompanhar os resultados, podem ser repartidos em instrumentos que apoiam a gestão de topo na fixação dos objectivos estratégicos e a programar as estratégias para as atingir, e em instrumentos que motivem os responsáveis operacionais, descentralizados, a atingir os objectivos estratégicos. (Leitão, 2006: 28)

No que aos CFin diz respeito, este módulo é indispensável, com esta ferramenta as auditorias seriam mais céleres, permitindo corrigir erros, rentabilizando procedimentos e tempo, assim como chamar à responsabilidade quem de direito. Devendo abranger todos os níveis de responsabilidade, para garantir o cumprimento dos objectivos previamente fixados, com uma preocupação de todos quantos servem os Ramos das FA.

## II PARTE - TRABALHO DE CAMPO

### CAPITULO 4 - METODOLOGIA

#### 4.1 MÉTODOS

A possibilidade de estar colocado num CFin permitiu um excelente método de abordagem ao tema, possibilitando partilhar com os funcionários os problemas e dificuldades inerentes às funções que desempenham no CFin, esta abordagem não teria sido possível sem uma presença activa no seu interior. Desde logo foi possível estabelecer um método de procedimentos, que passou por conhecer todas as secções do CFin para tomar parte da realidade, ouvindo opiniões e recebendo as primeiras sugestões. Não obstante, para validar o trabalho de campo foram utilizadas várias técnicas e meios.

##### 4.1.1 TÉCNICAS E MEIOS UTILIZADOS

As técnicas e meios utilizados durante o período em que decorreu a elaboração deste trabalho de investigação foram vários. Inicialmente através de **entrevista exploratórias** livres ou não directivas para conhecer os assuntos relacionados com o tema. Depois através de **entrevistas de verificação** semi-directivas, para constatar as observações feitas nas entrevistas exploratórias, para a formulação de hipóteses e para a elaboração do inquérito. Com as **entrevistas de aprofundamento** foi possível verificar se o caminho a seguir era o correcto e se ia de acordo com o cerne da questão. Visto que foi possível estar colocado durante o período destinado ao TIA no CFinCL, permitiu através da **observação directa**, conhecer o seu funcionamento. A análise documental acompanhou todo o período de investigação, nos arquivos do CFinCL, nas bibliotecas, em arquivos públicos, na Internet, na intranet do Exército, em publicações, entre outras (Santos, 2006-2007: 29-65).

As entrevistas exploratórias, as entrevistas de verificação e de aprofundamento foram realizadas no CFinCL, no CFinCOp, na DFin, na Divisão de Planeamento do EME e na Coordenação dos Sistemas de Informação (SI) / TIC da Defesa, por serem os principais intervenientes operacionais no processo de controlo de gestão no Exército Português. Foram ainda realizadas algumas questões a um grupo de foco, constituído pelos Chefes de quatro CFin's (CFinCL, CFinCOp; CFinCP; CFinCID).

Por fim, foi utilizado um **inquérito**, que se apresenta no Apêndice A, para verificação das hipóteses. O tratamento do inquérito é feito através do programa informático *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) versão 15.0 que se apresenta no Apêndice B e C.

#### 4.1.2 PERÍODO E LOCAL

O TIA teve a duração de cerca de onze semanas e decorreu no CFinCL, em Lisboa, por ser o CFin com U/E/O de maior representatividade como se pode verificar pelo Anexo L, no domínio do controlo e execução orçamentais e da gestão do Exército e, a sua plenitude face às U/E/O que apoia é em tudo semelhante aos outros CFin's.

#### 4.1.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população estudada, para este trabalho é constituída por todos os Oficiais do Quadro Permanente do Exército que exerçam funções nos cinco CFin's do Exército, como se apresenta na Figura 4.1. Visto que não se entendeu relevante para este trabalho inquirir os restantes funcionários, pelas funções que desempenham, como se pode ver na Quadro I.1 do Anexo J. Face à população a inquirir ser reduzida a amostra coincide em extensão com a população estudada (Santos, 2006-2007: 48). Para tal, foram inquiridos todos os Oficiais do quadro permanente do Exército que desempenham funções nos cinco CFin do Exército, como se pode ver no Anexo C.

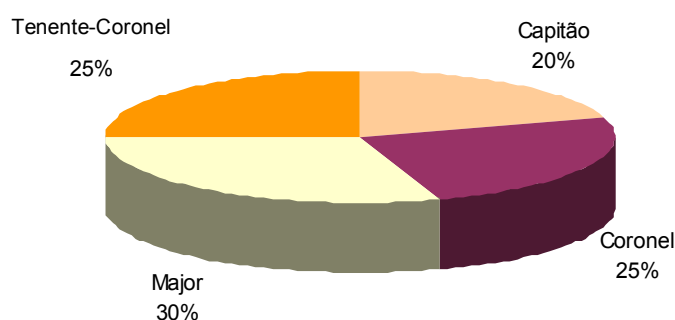


Figura 4.1 - Distribuição da população por posto.

#### 4.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO E OBJECTO DE ESTUDO

O estudo foi limitado ao controlo de gestão e às consequências que a falta de suporte legal actualizado trazem para os CFin's. Para tal é abordado o funcionamento interno dos CFin's, assim como o controlo de gestão que fazem às U/E/O que apoiam tendo em atenção a realidade actual e a conjuntura do Exército Português. Este trabalho pretende saber a opinião dos cinco CFin's através de uma abordagem quantitativa, ao objecto de estudo deste trabalho, ou seja, sobre o controlo de gestão com um suporte legal desactualizado.

##### 4.2.1 FUNCIONAMENTO INTERNO DOS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO

A Chefia, a Secção de Auditoria, a Secção de Orçamento, a Secção de Finanças e Contabilidade e a Secção Logística constituem o CFin e desenvolvem coordenadamente as

várias actividades de análise, verificação e tratamento dos dados contabilístico-financeiros das U/E/O da sua área de apoio.

No topo da estrutura orgânica do CFin está o Chefe do Centro que chefia todo o CFin, é ele o conselheiro técnico, no âmbito da gestão financeira, dos seus superiores hierárquicos de que depende quanto aos preceitos legais e regulamentares e directivas superiores; cabe-lhe ainda providenciar para que sejam cumpridas, nos prazos estabelecidos, as atribuições confiadas ao CFin, assim como propor a distribuição dos recursos financeiros pelas U/E/O da sua área de apoio e dar superiormente conhecimento de quaisquer irregularidades detectadas no exercício das suas funções.

O Subchefe do CFin, que chefia a Secção de Auditoria, é a segunda entidade mais importante do CFin, ele coordena toda a actividade interna e coadjuva o Chefe, substituindo-o na sua ausência.

À Secção de Auditoria compete-lhe elaborar o plano anual de auditorias; propor a realização de auditorias extraordinárias sempre que seja necessário e determinado superiormente; elaborar após a conclusão de cada auditoria o respectivo relatório, avaliar o sistema de controlo interno das U/E/O e verificar o exacto cumprimento, por parte das Secções Logísticas, das instruções relativas à organização e arquivo do processo de documentos justificativos da actividade administrativo-financeira.

A Secção de Orçamento é responsável por toda a gestão orçamental, bem como pelo controlo das U/E/O no que respeita a essa matéria. Compete-lhe receber e validar as propostas orçamentais das U/E/O, consolidá-las e remete-las à DFin; analisar tecnicamente os pedidos de despesas com compensação de receitas (DCCR's) e remete-los superiormente para aprovação; estudar na perspectiva financeira os projectos de investimento definidos pelo respectivo Comando; enviar os diversos processos de aquisição para efeitos de visto do Tribunal de Contas e assegurar o apoio na elaboração de propostas de alterações orçamentais.

A Secção de Finanças e Contabilidade prestar apoio técnico às U/E/O na área Financeira e de Contabilidade, no que respeita a esta matéria e compete-lhe fazer o duplo cabimento das receitas próprias das U/E/O bem como elaborar os mapas discriminativos das respectivas receitas e envia-los para a DFin; fazer a libertação do duplo cabimento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA); verificar os mapas do IVA, a sua contabilização e enviá-los para a DFin; dar formação continua às U/E/O na área da Contabilidade (módulos: Gestão de Imobilizado (AA), Contabilidade Orçamental (EAPS) e Contabilidade Financeira (FI)); dar conhecimento e apoio às U/E/O das circulares e despachos emitidos pela DFin; solicitar todos os pedidos de adiantamento de disponibilidades das U/E/O à DFin; solicitar as aberturas das contas de disponibilidades à DFin; verificação da situação tributiva e da Segurança Social dos fornecedores do Exército; controlo de contabilização de períodos encerrados; verificação das contas de gerência e respectivo envio para a DFin; obter das

Secções Logísticas as justificações de saldos e reconciliações de saldos para análise; consulta das contas das U/E/O em tempo real para advertir de alguma situação que careça de correcta; consolida e efectua o Pedido de Libertação de Crédito (PLC) das suas U/E/O.

#### **4.2.2 CONTROLO DE GESTÃO NOS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO**

No Exército são diariamente realizados actos de gestão por todos os níveis hierárquicos, estes actos de gestão estão relacionados com os recursos que o país coloca à sua disposição, para o cumprimento da sua missão. Devido à optimização dos recursos de crescente escassez é cada vez mais necessário haver um controlo nas suas acções, na medida em que, deve permitir uma avaliação e análise com base no custo/eficácia ou custo/eficiência da verdadeira capacidade do Exército para cumprir a missão (Fernandes, 2001: 69-70).

Os CFin's fazem controlo de gestão quando executam auditorias e controlam as actividades administrativo-financeiras às U/E/O da suas áreas de apoio, através da Circular n.º 15, de 4 de Dezembro, da DFin, que estabelece os novos procedimentos de auditoria para o Exército. A secção de auditoria elabora um Plano Global de Auditoria descrevendo o âmbito e a condução esperada da auditoria, este plano deve ser bastante pormenorizado de forma a orientar os diversos Programas de Trabalho, através:

- “Conhecimento da actividade das U/E/O”;
- “Conhecimento do Sistema de Controlo Interno”;
- “Risco de Auditoria Aceitável”;
- “Natureza, Oportunidade e extensão dos procedimentos” (Circular n.º 15).

O conhecimento da actividade das U/E/O possibilita recolher identificação sobre as transacções e prática que, de alguma maneira possam ter efeito materialmente relevante sobre a prestação de contas, bem como ajudar a avaliar riscos, identificar problemas e levar a auditoria de uma maneira credível e eficiente. O conhecimento do SCI que existe na U/E/O permite avaliar as políticas e procedimentos adoptados para assegurar a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraude e erros, o rigor e a credibilidade da informação financeira e a preparação tempestiva da informação financeira credível. O risco é a probabilidade que um acontecimento tem para afectar a entidade, quanto maior o risco, maior é a necessidade de um controlo, daí a necessidade da existência de um eficiente SCI. Para avaliar o SCI os CFin's fazem a verificação de controlos internos e inspecção de documentos que apoiam transacções e outros acontecimentos para obter a prova de que os controlos internos funcionam devidamente. Os procedimentos realizados visam obter a prova de auditoria, através da verificação das transacções que existiram e foram registadas, através da circularização das contas dos fornecedores, bancária, entre outras. Estes procedimentos podem ser de controlo horizontal quando a avaliação da auditoria se refere à forma de exercício das funções, aos meios humanos e materiais utilizados e de controlo

vertical quando os auditores dispõem de processos instituídos de acordo com o previsto na Circular n.º 15 da DFin (Circular n.º 15) (Morais, 2007: 124-135).

Após cada auditoria é elaborado um relatório pelo Oficial auditor (caso exista, se não é o Chefe da Secção de Auditoria), deste relatório constam todas as irregularidades detectadas assim como qualquer erro detectado. O auditor do CFin é responsável por elaborar um relatório anual de auditoria por U/E/O, que se destina a descrever o trabalho efectuado e as eventuais dificuldades encontradas, assim como transmitir aos superiores hierárquicos observações e informações que se julguem pertinentes. As auditorias internas, no âmbito do controlo de gestão visam avaliar o sistema de controlo interno das U/E/O, corrigir erros e estabelecer procedimentos, de acordo com a legislação em vigor.

Os CFin's fazem ainda, controlo de gestão quando definem os objectivos em presença dos recursos orçamentais que têm ao seu dispor; no controlo orçamental que realizam às U/E/O que apoiam; na análise de desvios das actividades que é feita face às Directivas difundidas superiormente; nas informações de gestão prestadas, as quais deverão garantir a disponibilização de dados para o apoio à decisão credíveis; na elaboração do plano de actividades e de orçamento; na execução orçamental; no controlo do cumprimento da regra dos duodécimos; no controlo do cumprimento do regime de realização de despesas públicas e na avaliação de desvios entre o realizado e o orçamentado.

No que ao PA diz respeito os CFin's têm um papel muito importante na fase da execução, pois são os responsáveis pela consolidação dos PA, sendo que a definição de *plafonds* é responsabilidade dos OCAD e o planeamento é responsabilidade das U/E/O de acordo com condições predefinidas. O EME revê os objectivos a MLP para o ano seguinte, definindo valores de despesa indicativos por objectivos/ano. O Conceito Estratégico de Defesa Nacional (CEDN), o Conceito Estratégico Militar (CEM), a Divisão de Planeamento de Forças do EME (DPF), a Lei de Programação Militar (LPM) e o planeamento a médio/longo prazo (PMLP), fornecem orientações estratégicas para o Planeamento. Numa segunda fase os OCAD deverão definir as actividades que irão desempenhar numa base também plurianual.

O controlo de gestão feito pelos CFin's visa a concretização dos seguintes princípios:

- eficácia, eficiência e economia;
- fiabilidade da informação financeira;
- cumprimento da informação financeira.

#### **4.2.3 REALIDADE DOS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO**

Face ao que foi desenvolvido anteriormente, os CFin's são órgãos do Exército que se regulam por uma legislação antiga e desactualizada (de 1994), onde não constam por escrito, as actuais competências, atribuições e organização dos CFin's nem de cada uma das secções individualmente. Pela DFin foram elaborados dois projectos, um de Decreto



Regulamentar e outro de Despacho, que visam regular os CFin's nas suas competências, atribuições e organização. No entanto, estes projectos não passam de projectos e os CFin continuam a regular-se pela legislação em vigor, sendo que a sua organização está de acordo com o quadro orgânico de pessoal aprovado em 15 de Julho de 2006, pelo General CEME. A falta de suporte legal actualizado condiciona os CFin's no **controlo de gestão**:

- na clara definição das suas tarefas;
- na identificação como órgão não integrado na estrutura do OCAD;
- na clarificação do seu funcionamento interno;
- na concretização da sua estrutura organizacional;
- na falta de rigor no apoio prestado às U/E/O;
- nas lacunas na informação prestada ao Chefe do Centro e ao Comandante (CMDT) do OCAD respectivo;
- na prestação de Contas;
- na fiscalidade;
- nas auditorias;
- na elaboração de legislação de apoio às U/E/O;
- no enquadramento legal;
- falta regulamentar as actividades, funções, atribuições, responsabilidades não só dos CFin's mas também de todas as suas secções. Esta situação traz transtornos ao nível das auditorias, ao nível das atribuições diárias e mesmo sazonais de cada elemento, complica ainda a relação dos CFin's com as suas U/E/O.

Tendo em consideração que os CFin's são os órgãos responsável pela execução, coordenação e controlo da actividade administrativo-financeira do seu OCAD, é fundamental perceber-se como funciona o sistema de controlo de gestão no seu interior, partindo do princípio que são os órgão responsáveis pelo controlo de gestão no Exército.

Os CFin's executam actos de controlo de gestão nas suas actividades diárias, não obstante, não se pode dizer que disponham de um sistema de controlo de gestão. Apesar de alguns instrumentos de controlo de gestão ao seu dispor, estes ainda não são explorados como tal. Nas suas **actividades** os CFin's têm possibilidade de fazer controlo de gestão:

- na definição de objectivos em presença dos recursos orçamentais existentes;
- no controlo da execução orçamental que realizam;
- na análise de desvios das actividades que é feita face às Directivas difundidas;
- apoio às U/E/O na prestação de contas mensal, trimestral e anual;
- apoio técnico às UEO na sua actividade diária;
- controlo do cumprimento da regra dos duodécimos;
- controlo dos justificativos de despesa.

## CAPITULO 5 - APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

### 5.1 APRESENTAÇÃO DOS TESTES

Para testar as hipóteses formuladas lançou-se um inquérito, de seguida utilizaram-se testes não-paramétricos para tratar os dados obtidos. Concretamente nas questões 1, 5, 10 e 11 como as variáveis dependentes são de tipo nominal (sim ou não) utilizou-se o teste do Qui-quadrado de independência, que visa verificar se as distribuições de duas ou mais amostras não relacionadas diferem significativamente em relação a determinada variável. Nas restantes questões como as variáveis dependentes estão medidas numa escala ordinal (nada, pouco, algum, muito ou muitíssimo) e estão a comparar-se 5 grupos (5 CFin's), utilizou-se o teste de Kruskal-Wallis, como se pode ver no Apêndice B. O nível de significância de referência para aceitar ou rejeitar a hipótese nula será ( $\alpha$ )  $\leq 0,05$  (Siegel, 2006: nd.). Os testes foram efectuados com o programa SPSS versão 15.0, o *output* do SPSS apresenta-se no Apêndice C.

#### 5.1.1 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO INQUÉRITO

Nesta parte do trabalho, serão apresentados e analisados os resultados das respostas dadas pelos inquiridos, a cada uma das questões do inquérito.

**Questão 1** - A resposta à questão “a falta de suporte legal actualizado nos Centros de Finanças constitui um problema” é independente dos Centros de Finanças.

Rejeita-se a hipótese nula, pois  $\chi^2(4)=12,593$ ,  $p=0,013$ , ou seja, a resposta a esta questão depende dos CFin's. Quase todos responderam no mesmo sentido, ou seja que a falta de suporte legal actualizado nos CFin's constitui um problema, com excepção do CFinG que em 66,7% dos inquiridos consideram que isso não é um problema. Na Figura 5.1 apresenta-se a percentagem da amostra relativamente a esta questão.

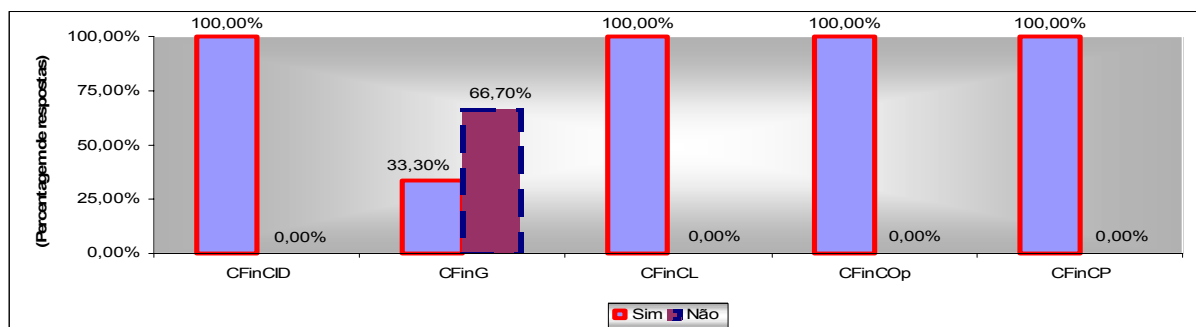


Figura 5.1 – Percentagem da amostra relativamente à questão 1.

**Questão 2** - Não há diferenças no grau com que os centros de finanças consideram relevante trabalharem sem um suporte legal actualizado.

Aceita-se a hipótese nula, ou seja, não há diferenças estatisticamente significativas na forma como os CFin's responderam a esta questão, pois Qui-quadrado (4)=4,951,  $p=0,292$ , como se apresenta no Quadro 5.1.

Quadro 5.1 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 2.

	Q_02
Qui-quadrado	4,951
Graus de liberdade	4
Significância	0,292

a. Teste de Kruskal-Wallis.

b. Variável de agrupamento: CFin.

O CFin que considera mais relevante (muitíssimo) trabalhar sem um suporte legal é o Centro de Finanças do Comando de Instrução e Doutrina, assim a Figura 5.2 apresenta o valor médio das respostas à questão 2 e entre parênteses o respectivo desvio padrão.

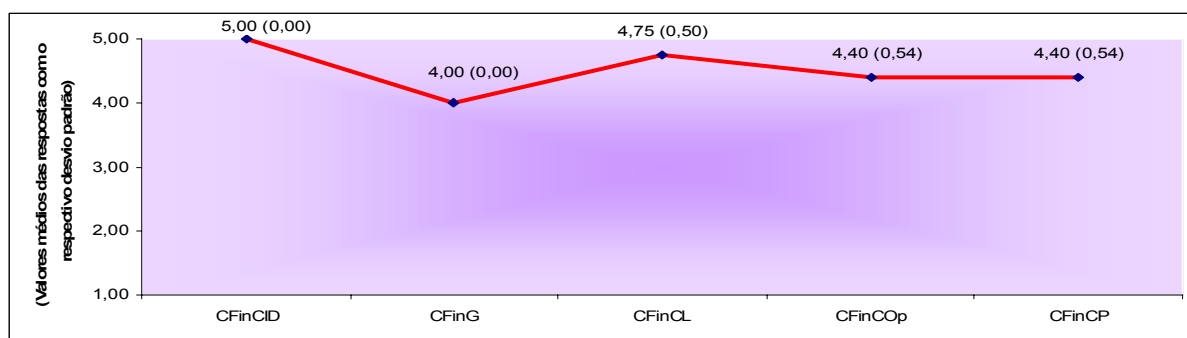


Figura 5.2 - Valor médio das respostas à questão 2 por CFin.

**Questão 3** - Não há diferenças no grau de relevância com que os centros de finanças atribuem a um suporte legal actualizado para os centros de finanças.

Aceita-se a hipótese nula, ou seja, não há diferenças estatisticamente significativas na forma como os CFin's responderam a esta questão, pois Qui-quadrado(4)=9,086,  $p=0,059$  conforme se regista no Quadro 5.2. Chama-se, no entanto, a atenção, que para um nível de significância  $\leq 0.10$  rejeitar-se-ia a hipótese nula.

Quadro 5.2 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 3.

	Q_03
Qui-quadrado	9,086
Graus de liberdade	4
Significância	0,059

a. Teste de Kruskal-Wallis.

b. Variável de agrupamento: CFin.

Na Figura 5.3 apresenta-se o valor médio das respostas à questão 3 e entre parênteses o respectivo desvio padrão.

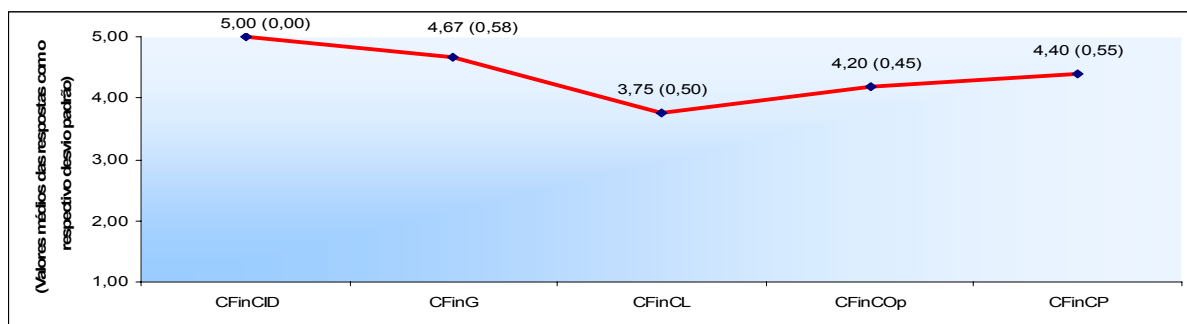


Figura 5.3 - Valor médio das respostas à questão 3 por CFin.

**Questão 4** - Não há diferenças na forma como os centros de finanças respondem à questão *“considera que com um suporte legal actualizado os Centros de Finanças cumpriam melhor a sua Missão”*.

Aceitamos a hipótese nula, ou seja não há diferenças estatisticamente significativas na forma como os centros de finanças responderam a esta questão, pois Qui-quadrado(4)=2,881,  $p=0,578$  como se mostra no Quadro 5.3.

Quadro 5.3 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 4.

	Q 04
Qui-quadrado	2,881
Graus de liberdade	4
Significância	0,578

a. Teste de Kruskal-Wallis.

b. Variável do agrupamento: CFin.

Na Figura 5.4 apresenta-se o valor médio das respostas à questão 4 e entre parênteses o respectivo desvio padrão.

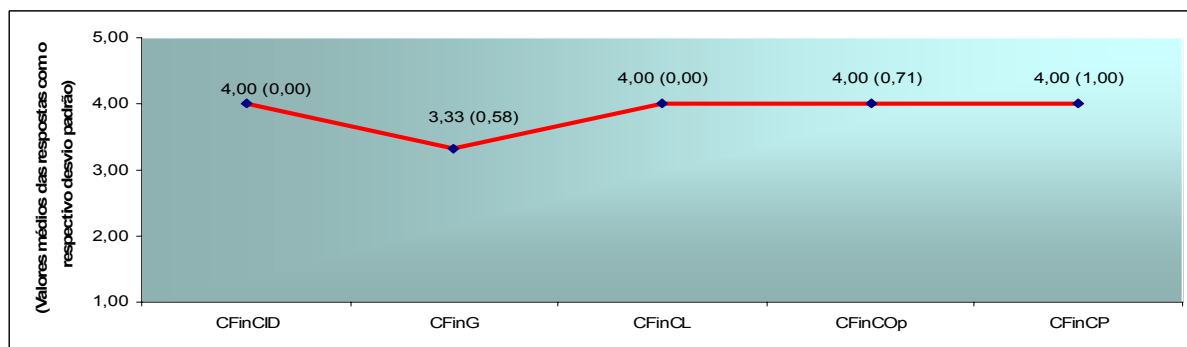


Figura 5.4 - Valor médio das respostas à questão 4 por CFin.

**Questão 5** - A resposta à questão *“Considera que face à conjuntura actual do Exército Português os Centros de Finanças têm um papel importante no Controlo de Gestão do Exército”* é independente dos CFin's.

Aceita-se a hipótese nula, pois  $\chi^2(4) = 3,158$ ,  $p=0,532$ , ou seja, a resposta a esta questão não varia entre os CFin's e quase todos os inquiridos respondem afirmativamente à questão (95%) como se pode ver no Apêndice C e como se apresenta na Figura 5.5.

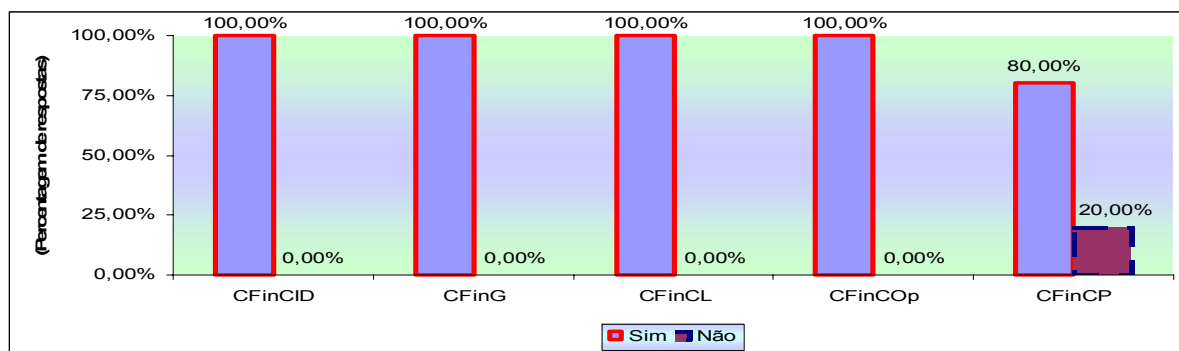


Figura 5.5 - Percentagem da amostra relativamente à questão 5

**Questão 6** - Não há diferenças na forma como os centros de finanças respondem à questão “Qual o grau de relevância para os Centros de Finanças, no que diz respeito ao Controlo de Gestão”.

Aceita-se a hipótese nula, ou seja, não há diferenças estatisticamente significativas na forma como os CFin’s responderam a esta questão, pois Qui-quadrado(4)=5,955,  $p=0,203$  como se mostra no Quadro 5.4.

Quadro 5.4 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 6.

	Q_06
Qui-quadrado	5,955
Graus de liberdade	4
Significância	0,203

a. Teste de Kruskal-Wallis.

b. Variável de agrupamento: CFin.

O CFin que considera mais relevante (muitíssimo) o controlo de gestão nos CFin’s é o CFinG, como se apresenta na Figura 5.6 com o valor médio das respostas à questão 5 e entre parênteses o respectivo desvio padrão.

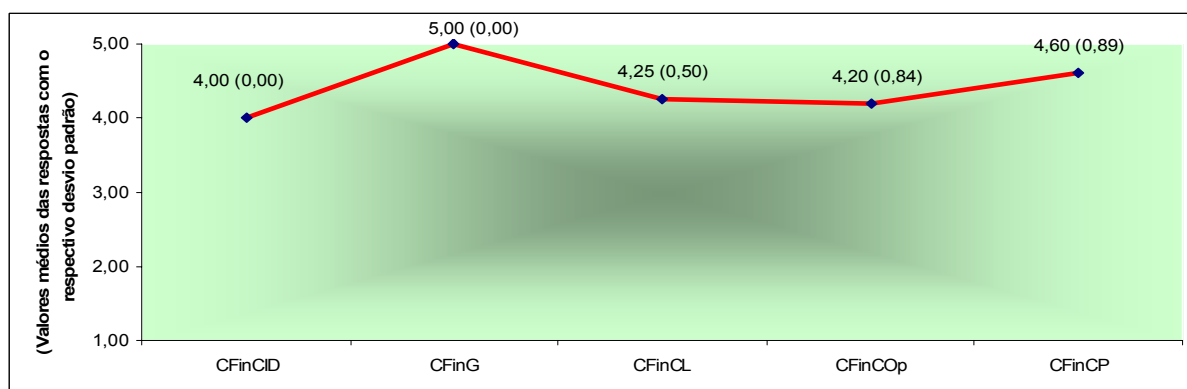


Figura 5.6 - Valor médio das respostas à questão 6 por CFin.

**Questão 7** - Não há diferenças na forma como os centros de finanças respondem à questão “Considera que a falta de suporte legal actualizado condiciona o Controlo de Gestão nos Centros de Finanças”.

Aceita-se a hipótese nula, ou seja, não há diferenças estatisticamente significativas na forma como os CFin’s responderam a esta questão, pois Qui-quadrado(4)=4,500,  $p=0,343$  como se pode verificar no Quadro 5.5.

Quadro 5.5 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 7.

	Q_07
Qui-quadrado	4,500
Graus de liberdade	4
Significância	0,343

a. Teste de Kruskal-Wallis.

b. Variável de agrupamento: CFin.

Na Figura 5.7 apresenta-se o valor médio das respostas à questão 7 e entre parênteses o respectivo desvio padrão.

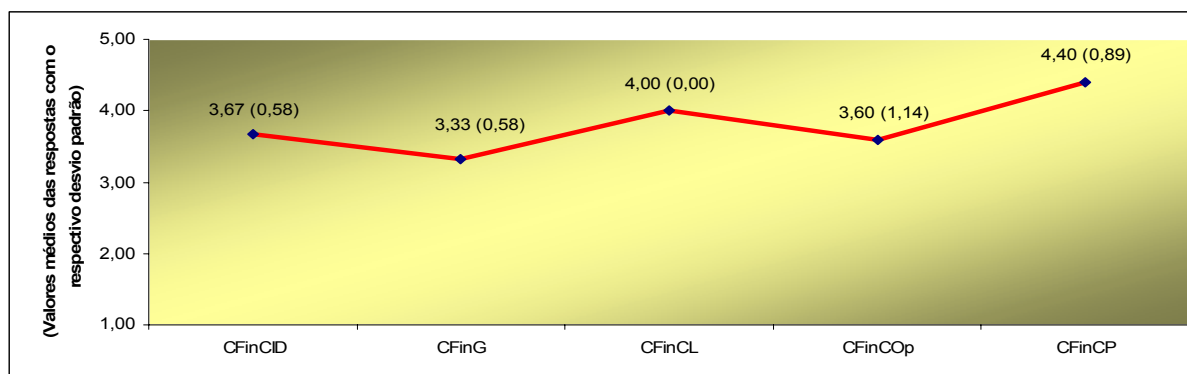


Figura 5.7 - Valor médio das respostas à questão 7 por CFin.

**Questão 8** - Não há diferenças na forma como os centros de finanças respondem à questão “Considera que se os Centros de Finanças tivessem um suporte legal actualizado seriam mais eficientes no Controlo de Gestão”.

Aceita-se a hipótese nula, ou seja, não há diferenças estatisticamente significativas na forma como os CFin’s responderam a esta questão, pois  $\text{Qui-quadrado}(4)=5,231$ ,  $p=0,264$  como se apresenta no Quadro 5.6.

Quadro 5.6 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 8.

	Q_08
Qui-quadrado	5,231
Graus de liberdade	4
Significância	0,264

a. Teste de Kruskal-Wallis.

b. Variável de agrupamento: CFin.

Os CFin’s que consideram que seriam mais eficientes no controlo de gestão (muito) se tivessem um suporte legal actualizado são o CFinCL e o CFinCP, como se apresenta na Figura 5.8 com o valor médio das respostas à questão 8 e entre parênteses o desvio padrão.

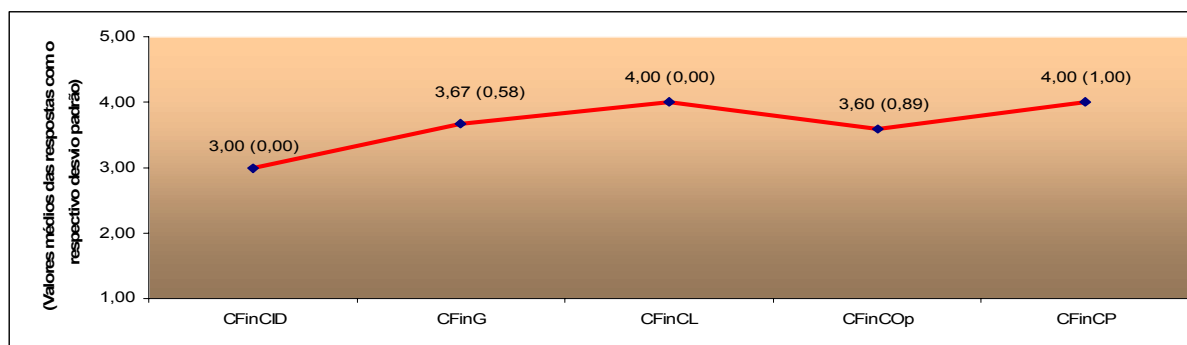


Figura 5.8 - Valor médio das respostas à questão 8 por CFin.

**Questão 9** - Não há diferenças na forma como os centros de finanças respondem à questão “Acha que os Centros de Finanças devem ter um papel fundamental no Controlo de Gestão”.

Aceita-se a hipótese nula, ou seja, não há diferenças estatisticamente significativas na forma como os CFin’s responderam a esta questão, pois Qui-quadrado(4)=6,670,  $p=0,154$  como se apresenta no Quadro 5.7.

Quadro 5.7 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 9.

	Q_09
Qui-quadrado	6,670
Graus de liberdade	4
Significância	0,154

a. Teste de Kruskal-Wallis.

b. Variável de agrupamento: CFin.

Na Figura 5.9 apresenta-se o valor médio das respostas à questão 9 e entre parênteses o respectivo desvio padrão.

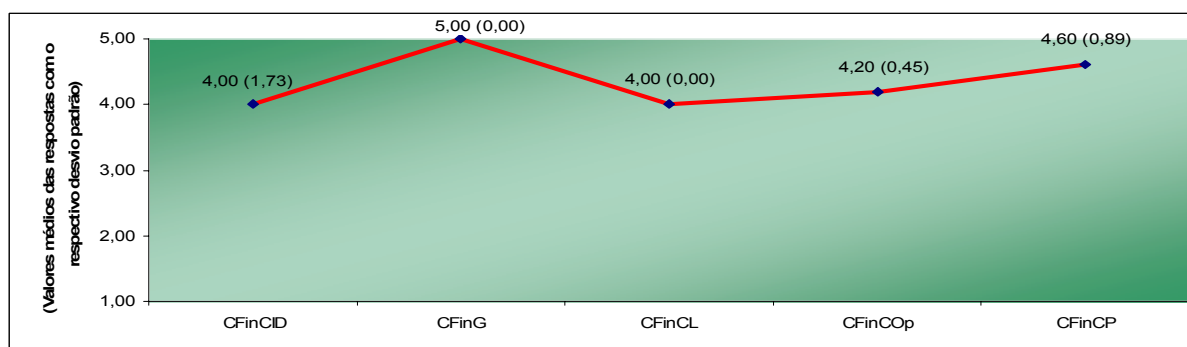


Figura 5.9 - Valor médio das respostas à questão 9 por CFin.

**Questão 10** - A resposta à questão “os Centros de Finanças dispõem de um sistema de controlo de gestão eficaz” é independente dos Centros de Finanças.

Aceita-se a hipótese nula, ou seja, não há diferenças estatisticamente significativas na forma como os CFin’s responderam a esta questão, pois Qui-quadrado(4)=4,583,  $p=0,333$ . No entanto a resposta mais significativa é que os CFin’s não dispõem de um sistema de controlo eficaz (80%) como se pode ver no Apêndice C e como se apresenta na Figura 5.10.

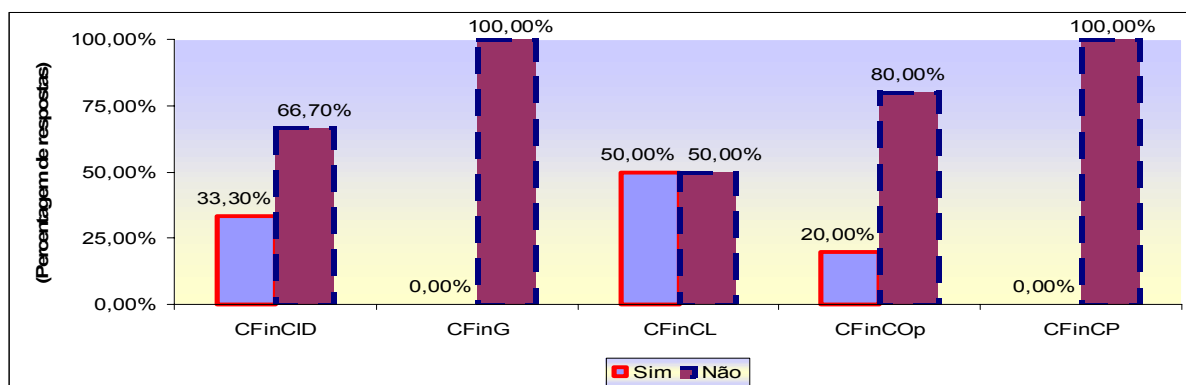


Figura 5.10 - Percentagem da amostra relativamente à questão 10.

**Questão 11** - A resposta à questão “O Sistema Integrado de Gestão é um instrumento de controlo de gestão” é independente dos Centros de Finanças.

Aceita-se a hipótese nula, ou seja não há diferenças estatisticamente significativas na forma como os CFin’s responderam a esta questão, pois Qui-quadrado(4)=3,158,  $p=0,532$ . Parece não haver dúvidas sobre se o SIG é um instrumento de controlo de gestão (95%) como se pode ver no Apêndice C e como se apresenta na Figura 5.11.

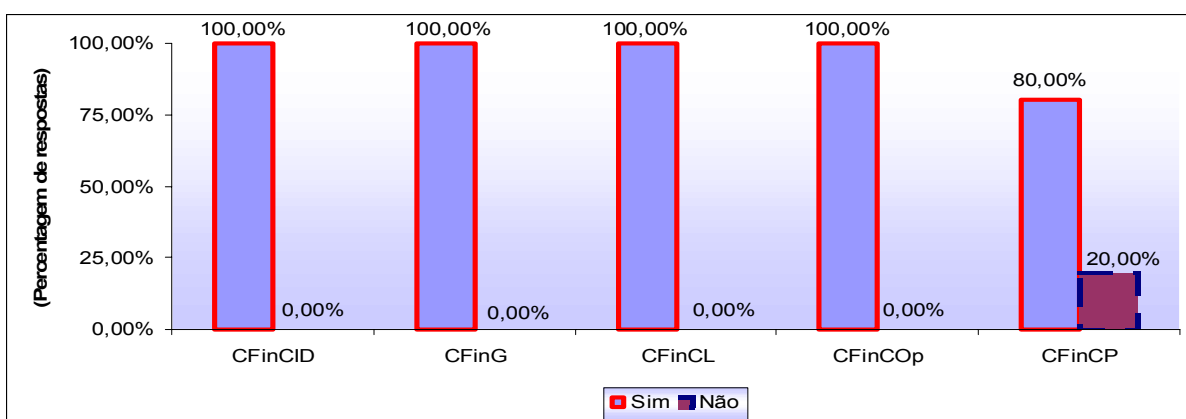


Figura 5.11 - Percentagem da amostra relativamente à questão 11.

**Questão 12** - Não há diferenças na forma como os centros de finanças respondem à questão “O Sistema Integrado de Gestão está a ser utilizado como um instrumento de controlo de gestão pelos Centros de Finanças”.

Aceitamos a hipótese nula, ou seja não há diferenças estatisticamente significativas na forma como os centros de finanças responderam a esta questão, pois Qui-quadrado(4)=5,016,  $p=0,286$  como se apresenta no Quadro 5.8.

Quadro 5.8 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 12.

	Q 12
Qui-quadrado	5,016
Graus de liberdade	4
Significância	0,286

a. Teste de Kruskal-Wallis.

b. Variável de agrupamento: CFin.



Na Figura 5.12 apresenta-se o valor médio das respostas à questão 12 e entre parênteses o respectivo desvio padrão.

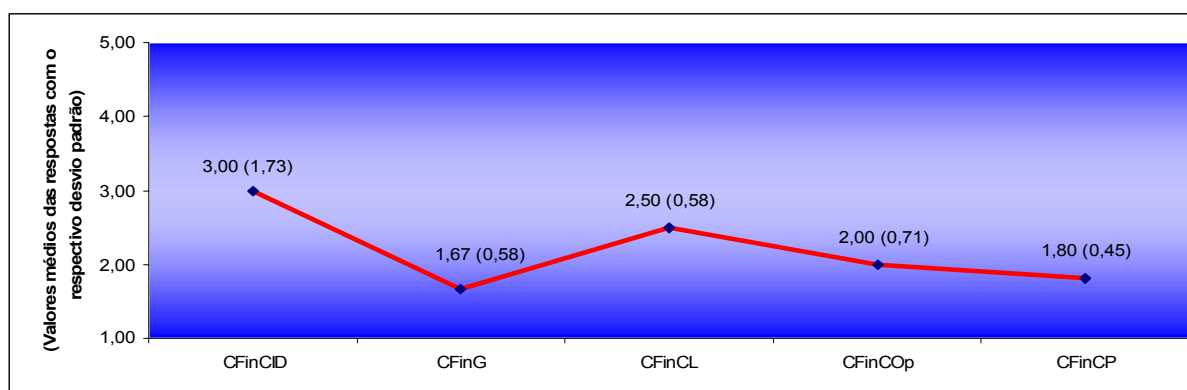


Figura 5.12 - Valor médio das respostas à questão 12 por CFIn.

**Questão 13** - Não há diferenças na forma como os CFIn's respondem à questão "a implementação do módulo de Contabilidade Analítica- Controlling (CO) será uma ferramenta de controlo de gestão para os Centros de Finanças".

Aceita-se a hipótese nula, ou seja, não há diferenças estatisticamente significativas na forma como os centros de finanças responderam a esta questão, pois Qui-quadrado(4)=1,887,  $p=0,757$  como se pode verificar no Quadro 5.9.

Quadro 5.9 - Teste de Kruskal-Wallis(a,b) à questão 13.

	Q_13
Qui-quadrado	1,887
Graus de liberdade	4
Significância	0,757

a. Teste de Kruskal-Wallis.

b. Variável de agrupamento: CFIn.

Na Figura 5.13 apresenta-se o valor médio das respostas à questão 13 e entre parênteses o respectivo desvio padrão.

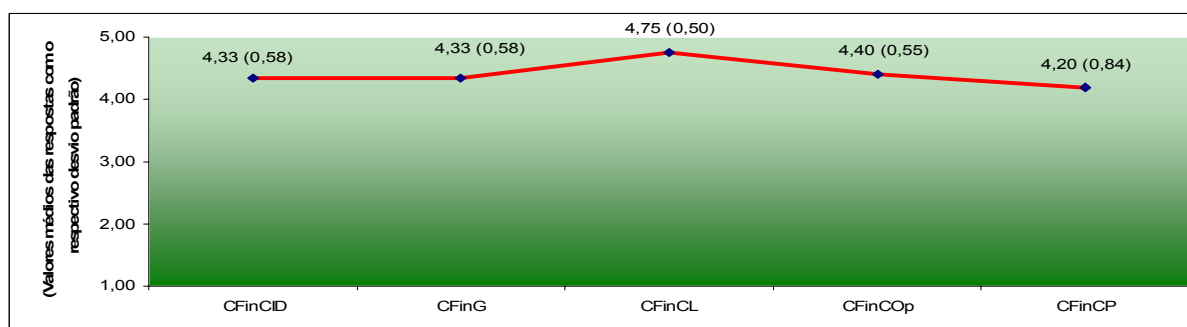


Figura 5.13 - Valor médio das respostas à questão 13 por CFIn.

As questões colocadas ao grupo de foco no Apêndice D, sobre quais os aspectos em que a falta de suporte legal actualizado pode influenciar a missão dos CFIn's no controlo de gestão, espelham o que foi apresentado neste capítulo, mas através da opinião pessoal de quem chefia os CFIn's do Exército.

## 5.2 DISCUSSÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Após a apresentação e análise de resultados sobressaem algumas respostas que vêm de acordo com os objectivos e as hipóteses previstos e outras que contradizem o que seria eventualmente esperado.

No que diz respeito à falta de suporte legal actualizado nos CFin's do Exército ser visto como um problema, pode constatar-se que, à excepção do CFinG todos os outros CFin's responderam afirmativamente a esta questão, levando a que a questão de partida seja agora parcialmente justificada de forma afirmativa, sendo o grau de relevância que atribuem a esta falta imenso. Parece não haver dúvidas quanto à necessidade urgente de dotar os CFin's de um suporte legal actualizado. Os CFin's devem, na verdade, ter um papel importante no controlo de gestão do Exército, face à conjuntura actual, a justificação está na forma afirmativa como todos responderam a esta questão, levando a que se possa afirmar, segundo os resultados, que os CFin's estão conscientes do seu papel no controlo de gestão.

O âmago deste trabalho está na questão que se coloca a todos os CFin's, para que se pronunciem sobre, se a falta de suporte legal actualizado condiciona o controlo de gestão, e na verdade todos os CFin's responderam de forma positiva indo de encontro à questão que serviu de partida para todo este trabalho, afirmando que se houvesse um suporte legal actualizado seriam mais eficientes no controlo de gestão.

Ao estabelecer-se uma ligação com o enquadramento teórico, no que diz respeito aos instrumentos de controlo de gestão que estão ao dispor dos CFin's, como o SCI, auditoria interna, o orçamento e o SIG, a generalidade das respostas espelha que na verdade, apesar de fazerem controlo de gestão, os CFin's não têm um sistema de controlo de gestão eficaz.

No Apêndice D estão as opiniões de quatro Chefes de CFin's, que espelham a preocupação generalizada de continuarem sem um suporte legal actualizado, capaz de definir as competências, atribuições e organização dos CFin's e de todos os que neles desempenham funções. Uma vez que como foi apresentado no Capítulo 4, a Lei Orgânica do Exército, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março, que teve como objectivo proceder à reorganização e transformação do Exército, deixou por enquadrar os CFin's do Exército, remetendo através do Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 2 de Junho, a organização e as competências dos CFin's para portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da DN, das Finanças e da Administração Pública. Na realidade os CFin's continuam a regular-se pela legislação em vigor de 1994, tendo em conta que a sua missão actualmente é outra perante a conjuntura actual e, como se pode constatar esses diplomas estão completamente desactualizados, até face ao quadro orgânico de pessoal, aprovado em 2006 pelo General CEME.

Segundo a definição de controlo de gestão apresentada no Capítulo 2, o controlo de gestão é um conjunto de instrumentos com uma actividade dinâmica que deve motivar os responsáveis a atingirem os objectivos, privilegiando a acção com responsabilidade (Jordan,

2007: 21). Mas, como foi referido no Capítulo 1, para haver controlo é preciso que esteja definido o que controlar, urge então dotar os CFin's de um suporte legal actualizado onde estejam estabelecidas as missões de cada um, sendo fundamental identificar os objectivos dentro da organização para o controlo de gestão (Martins, 2001: 93).

A entrada em produtivo do SIG, como consta no Capítulo 3 constituiu o maior desafio ao nível da contabilidade e gestão financeira do Exército, permitindo a implementação do POCP e a aplicação do RAPE, uma ferramenta que permite um controlo de gestão em tempo real. E quando se questionam os CFin's sobre se o SIG é um instrumento de controlo de gestão, parece não haver dúvidas sobre este facto, no entanto quando se pergunta se está a ser utilizado como tal, as opiniões dividem-se colocando em causa a sua utilização.

Face ao que foi apresentado no Capítulo 3, o SIG tem um módulo (CO), que pelas suas características será uma ferramenta imprescindível no controlo de gestão, mas falta definir as suas políticas de utilização, sem as definir este módulo não pode avançar e por conseguinte o Exército não utiliza um dos principais instrumento de controlo de gestão ao seu dispor, a opinião dos CFin's vai de encontro a esta realidade.

### 5.3 PROPOSTAS

É objectivo deste trabalho propor a utilização de um instrumento de controlo de gestão que possibilite medir o nível de realização dos objectivos, identificando e analisando os desvios, se for o caso. Neste sentido, o módulo CO está pronto a ser utilizado, basta que para tal sejam definidos os **centros de custo**, **as ordens internas reais** e os **procedimentos estatísticos** (ver Apêndice E). Permitindo concretizar um conjunto de processos fundamentais para esta concretização, nomeadamente, a execução do orçamento por actividades, analisando os desvios face ao planeamento realizado; a definição sistematizada, atendendo à especificidade do decisor e das funções que desempenha, de um conjunto de indicadores de meios e de indicadores de resultados, que possibilitem uma criteriosa avaliação do desempenho e a implementação do módulo CO do SIG, ou seja, a existência de uma contabilidade de gestão que apure custos baseados em actividade (ABC/CBA). Para os CFin's a implementação do módulo CO permitirá, tornar as auditorias mais céleres; corrigir erros; rentabilizar procedimentos e tempo e, chamar à responsabilidade os gestores operacionais (Comandantes/Directores/Chefes) das U/E/O.

Visto que a situação actual dos CFin's é uma preocupação, é necessário definir o quanto antes as suas atribuições, competências e organização, para tal, visto que a DFin tem projectos para os CFin's é necessário que haja uma vontade de os implementar. Mas, como datam do ano 2006, é também necessário que saiam actualizados, nomeadamente com o SIG, uma vez que ainda não consta dos projectos qualquer referência ao sistema. Propõe-se então uma revisão desses projectos, para que deixem de ser projectos e passem a legislação que deve ser cumprida cabalmente pelos CFin's.

## CAPITULO 6 - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

### 6.1 CONCLUSÕES

Partiu-se, no Início deste trabalho, com a convicção de que o controlo de gestão está a ser afectado nos CFin's, pela falta de suporte legal actualizado, e foi partindo desta questão primária, que se desenvolveu todo o trabalho de investigação.

Colocando esta hipótese, porque se trata de um trabalho de investigação científica, numa base de confirmação que partia do zero, foi desenvolvida a necessária pesquisa que confirmasse ou infirmasse a ideia inicial.

O resultado deste estudo, depois de feita a leitura, análise e discussão dos dados recolhidos, permite retirar as seguintes conclusões:

**1. O controlo de gestão está a ser afectado pelo suporte legal desactualizado nos CFin's.**

Tudo leva a afirmar que esta hipótese foi verificada, tendo como base fundamentada a opinião dos cinco CFin's do Exército, que se mostram muito preocupados com esta falta e a consideram como um problema actual. Fica a urgência em dotar estes órgãos de um suporte legal actualizado e adequado à realidade.

**2. Os CFin's fazem controlo de gestão e dispõem de um sistema de controlo de gestão eficaz.**

Esta hipótese foi parcialmente verificada, os CFin's não dispõem de um sistema de controlo de gestão eficaz, não obstante, fazem actos de controlo de gestão na sua actividade diária, por isso esta hipótese não se considera verificada em pleno.

**3. Os CFin's utilizam os instrumentos de controlo de gestão, ao seu alcance, para fazerem controlo de gestão.**

Os CFin's utilizam instrumentos de controlo de gestão, como o SCI, a auditoria, o orçamento e o SIG, no entanto, não estão a tirar partido deles para fazerem controlo de gestão, por isso, esta hipótese não foi verificada.

**4. Os CFin's têm um papel essencial no controlo de gestão do Exército.**

Mais do que nunca, os CFin's têm um papel fundamental no controlo de gestão do Exército, as opiniões dos inquiridos espelham isso mesmo, mas falta, definir as suas tarefas; identificá-los como órgãos não integrados na estrutura do OCAD; impor autoridade técnica perante as U/E/O da sua área de apoio; clarificar o seu

funcionamento interno e concretizar a sua estrutura organizacional, consequências da falta de suporte legal desactualizado, esta hipótese foi verificada.

### **6.1.1 RECOMENDAÇÕES**

Este trabalho permitiu tomar consciência da realidade actual dos CFin's como órgãos do Exército, denotando-se numa primeira abordagem a panóplia de problemas que resultam se um suporte legal desactualizado. Para que se possa contrariar todas estas afirmações recomenda-se a criação de legislação actual e adequada à realidade dos CFin's, para tal é necessário que os responsáveis se reúnam no sentido de avançar com os projectos que já existem, actualizando esses mesmos projectos por forma a avançar com essa legislação que tarda em sair. O SIG é talvez hoje, a principal ferramenta de gestão do Exército Português, que integra as funções financeira, logística e de recursos humanos, que se constituiu num enorme desafio para o Exército. Cabe agora aproveitar todas as potencialidades que o sistema permite, recomenda-se pois, a implementação do módulo CO o quanto antes, para que este módulo passe a ser utilizado pelos CFin's como um instrumento de controlo de gestão, por todas as razões que foram apresentadas.

### **6.1.2 LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO**

Aquando da referência no Capítulo 1 e no Capítulo 4 deste trabalho da metodologia adoptada para o seu desenvolvimento, foi indicado, entre outros, o método da observação directa, uma vez que foi possível estar colocado no CFinCL. Esta posição privilegiada da situação em estudo permitiu adquirir a percepção real do trabalho que é desenvolvido e da própria realidade daquele CFin do Exército, não obstante, face à existência de mais quatro CFin's, não é a mais desejada. Toda a informação seria mais credível se houvesse a oportunidade de passar fisicamente por todos os CFin's e lá desenvolver o método da observação directa. Também o inquérito lançado pode ter as suas limitações para a investigação, uma vez que o universo é bastante reduzido, sugere-se que em futuros trabalhos desta natureza se alargue o universo a inquirir, passando se possível pelos Comandantes, Directores ou Chefes das U/E/O que os CFin's apoiam.

### **6.1.3 INVESTIGAÇÕES FUTURAS**

Depois do sentimento de preocupação com que se ficou no final deste trabalho, parece que nem de propósito, este Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 02Junho, que em relação aos CFin's, diz nos seus artigos 9.º, 20.º, 35.º e 45.º que a organização e as competências dos CFin's constam de portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da DN, das Finanças e da Administração Pública, veio lançar um desafio de num futuro próximo se proceder a um novo trabalho de investigação incidente nestes Artigos e desenvolver um trabalho onde sejam apresentadas a organização, competências e atribuições dos CFin's do Exército.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVES, Joaquim dos Santos (2001) *O Orçamento com base nas Actividades e o Controlo de Gestão*. Revista Militar, 2395/2396, 653-671.
- AZEVEDO, Mário (2006) (5ª Ed.) *Teses, Relatórios e Trabalhos Escolares*. Universidade Católica Editora.
- BORGES, António, RODRIGUES, José Azevedo e MORGADO, José (2007) (3ª Ed.) *Contabilidade e Finanças para a Gestão*, Áreas Editora.
- CAIADO, Aníbal Campos e CAIADO, Jorge (2006) (1ª Ed.) *Gestão de Instituições Financeiras*, Sílabo, Lisboa.
- CAIADO, António C. P. e PINTO, Ana Calado (2002) *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Áreas Editora.
- CORREIA, Fernando Augusto Monteiro (2002) *Medidas de Desempenho da Gestão Pública - Economia, Eficácia e Eficiência*. Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, 444, 275-309.
- DSF, Gabinete da Direcção (2006) *Projecto SIG*. Revista de Administração Militar, 13, 7-9.
- FERNANDES, Francisco Monteiro (2001) *O controlo de Gestão: Contributos para a Definição de "Tableaux de Bord"*. Boletim do Instituto de Altos Estudos Militares, 53, 69-103.
- HILL, Manuela Magalhães e HILL, Andrew (2005) (2ª Ed.) *Investigação por Questionário*, Sílabo, Lisboa.
- JORDAN, Hugues; NEVES, João Carvalho e RODRIGUES, José Azevedo (2007) (7ª Ed.) *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*, Áreas Editora.
- LEITÃO, Miguel Rosas (2005 - 2006) *A gestão do Exército, o Modelo de Planeamento Multiciclos e o SIG em vias de implementação na área da Defesa*, IESM, CPOG.
- MARTINS, César Lutero Costa (2001) *O Controlo de Gestão e a Contabilidade*, Vislis Editores.
- MORAIS, Georgina e MARTINS, Isabel (2007) (3ª Ed.) *Auditoria Interna Função e Processo*, Áreas Editora.
- MORENO, Carlos (2006) (3ª Ed.) *Gestão, Controlo e Auditoria dos Dinheiros Públicos*, Universidade Autónoma de Lisboa, Lisboa.
- D' OLIVEIRA, Teresa (2007) (2ª Ed.) *Teses e Dissertações recomendações para a elaboração e estruturação de trabalhos científicos*, Editora RH.
- PROJECTO SIG/MDN (Julho de 2005).

- PEREIRA, Manuel João, CUNHA, Luís Arriaga, PINA, António, CASACA, Augusto, DELGADO, Luís, ROCHA, Manuel Lopes, ALVES, Sebastião, CARDOSO, Luís Sousa, NEILL, Henrique, PEREIRA, Marina e SERRA, Gonçalo (2005) (1ª Ed.) *A Sociedade da Informação e a Administração Pública*, INA.
- ROSADO, David (2005) *O Sistema Integrado de Gestão Um novo modelo de TI para as Forças Armadas*. Boletim da Logística, 15, 12.
- SANTOS, António Manuel Godinho (2005) *O SIG como instrumento de mudança - Impacto na organização*. Revista de Administração Militar, 10, 13-18.
- SANTOS, António Manuel Godinho e AUGUSTO, Rodrigues (2006) *O Exército em Mudança, Sistema Integrado de Gestão*. Jornal do Exército, 551, 34-39.
- SANTOS, José Rodrigues (2006 - 2007) *Metodologia das Ciências Sociais*, Documento de Estudo, Departamento das Ciências Sociais e Humanas, Academia Militar.
- SIEGEL, Sidney e JR, N. John Castellan (2006) (2ª Ed.) *Estatística Não-Paramétrica para Ciências do Comportamento*, Artmed.
- Lei n.º 111/91, de 29 de Agosto - Lei Orgânica de Bases da Organização das FA
- Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.
- Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto - Quarta alteração à Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, aprovada pela Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho - contém as normas legais de desenvolvimento do regime de administração financeira do Estado.
- Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de Setembro - Define os princípios a que deve obedecer a elaboração do plano e relatório anual de actividades.
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro - Aprova o POCP
- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho - Institui o SCI do Estado
- Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março - Aprova a Lei Orgânica do Exército.
- Decreto Regulamentar n.º 69/1994, de 17 de Dezembro - Estabelece as atribuições, organização e competências dos CFin's.
- Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 2 de Julho - Estabelece as atribuições, as competências e a estrutura dos OCAD do Exército.
- Despacho orientador n.º 109/MDN/2002, de 7 de Agosto - SIG em toda a DN
- Despacho n.º 334/94, de 19 de Dezembro - Aprova o Regulamento dos CFin
- Quadro Orgânico do Comando da Logística, aprovado em 15 de Julho de 2006.
- Directriz de revisão/auditoria n.º 410 (Maio de 200) Controlo Interno - Manual do Revisor Oficial de Contas.
- Circular n.º 15, de 4 de Dezembro de 2006, da DFin.
- DFin; <http://intranet/c15/DFinin/default.aspx>; dia 27/03/2008 às 11 horas.
- IIA, The Institute of Internal Auditors; <http://www.theiia.org/guidance> (tradução livre pelo autor) dia 01/04/2008 às 10 horas.

## **APÊNDICES**



## APÊNDICE A - INQUÉRITO



### ACADEMIA MILITAR TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA

#### INQUÉRITO

##### 1. PREÂMBULO

A sua colaboração, pela experiência vivida e pelo desempenho das suas funções, é um contributo importante para a realização deste trabalho e, para a melhoria dos Centros de Finanças do Exército!

Desde já, se agradece a disponibilidade!

##### a. Objectivos

Este inquérito é parte integrante de um Trabalho de Investigação Aplicada, no âmbito do Tirocínio para Oficiais do Quadro Permanente do Exército, a decorrer na Academia Militar, subordinado ao tema *“O papel do Centro de Finanças no Controlo de Gestão”*.

Tem carácter confidencial e destina-se a recolher informação, através de opiniões pessoais, sobre diversos aspectos relacionados com os Centros de Finanças do Exército, em particular sobre o suporte legal e o controlo de gestão.

##### b. Instruções de preenchimento

- (1) Em cada pergunta, escolha apenas uma opção.
- (2) Preencha apenas os espaços designados para o efeito.
- (3) Agradece-se a maior sinceridade possível.
- (4) Depois de preenchido, o inquérito deve ser enviado para a morada abaixo indicada.
- (5) Caso tenha alguma dúvida ou necessite de esclarecimentos, é favor contactar:

Aspirante de Administração Militar N.º 378, Mário Sérgio Oliveira Miguel  
Tirocínio para Oficiais do Quadro Permanente, 6ª Companhia de Alunos  
Academia Militar - SEDE

## 2. INQUÉRITO

### a. Identificação

POSTO:

CARGO:

U/E/O:

### b. Questões relacionadas com a legislação dos Centros de Finanças e o Controlo de Gestão:

*Sendo que **Nada** corresponde a nada relevante; **Pouco** corresponde a pouco relevante; **Algum** corresponde a alguma relevância; **Muito** corresponde a muito relevante e **Muitíssimo** corresponde a muitíssimo relevante.*

#### Parte A - Problemas com a falta de legislação actualizada

(a) A falta de suporte legal actualizado nos Centros de Finanças constitui um problema?

Sim

☐

Não

☐

(b) Se respondeu *Sim* na alínea anterior, qual é a relevância, para os Centros de Finanças, trabalharem sem um suporte legal actualizado?

Nada

☐

Pouco

☐

Algum

☐

Muito

☐

Muitíssimo

☐

#### Parte B - Se houvesse suporte legal actualizado

(c) Qual o grau de relevância que atribuía ao suporte legal para os Centros de Finanças?

Nada

☐

Pouco

☐

Algum

☐

Muito

☐

Muitíssimo

☐

(d) Considera que com um suporte legal actualizado os Centros de Finanças cumpriam melhor a sua Missão?

Nada

☐

Pouco

☐

Algum

☐

Muito

☐

Muitíssimo

☐

**Parte C - O papel dos Centros de Finanças no Controlo de Gestão**

(e) Considera que face à conjuntura actual do nosso Exército os Centros de Finanças têm um papel importante no Controlo de Gestão/Financeiro do Exército?

Sim	Não
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(f) Qual o grau de relevância para os Centros de Finanças, no que diz respeito ao Controlo de Gestão?

Nada	Pouco	Algum	Muito	Muitíssimo
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(g) Considera que a falta de suporte legal actualizado condiciona o Controlo de Gestão nos Centros de Finanças?

Nada	Pouco	Algum	Muito	Muitíssimo
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(h) Considera que se os Centros de Finanças tivessem um suporte legal actualizado seriam mais eficientes no Controlo de Gestão?

Nada	Pouco	Algum	Muito	Muitíssimo
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(i) Acha que os Centros de Finanças devem ter um papel fundamental no Controlo de Gestão?

Nada	Pouco	Algum	Muito	Muitíssimo
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(j) Os Centros de Finanças dispõem de um sistema de controlo de gestão eficaz?

Sim	Não
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(k) O Sistema Integrado de Gestão é um instrumento de controlo de gestão?

Sim	Não
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(l) O Sistema Integrado de Gestão está a ser utilizado como um instrumento de controlo de gestão pelos Centros de Finanças?

Nada	Pouco	Algum	Muito	Muitíssimo
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(m) Quando a implementação do módulo de Contabilidade Analítica, *controlling* (CO) estiver concluída será uma ferramenta de controlo de gestão para os Centros de Finanças?

Nada	Pouco	Algum	Muito	Muitíssimo
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Agradece-se, mais uma vez, a sua colaboração e o tempo que dispensou!

## APÊNDICE B - TESTES NÃO-PARAMÉTRICOS

Os testes não-paramétricos são classificados de acordo com o nível de mensuração e o número de grupos que se pretende relacionar. O Quadro abaixo apresenta uma visão geral dos principais testes não-paramétricos (Siegel, 2006: nd).

Quadro B.1 - Testes não-paramétricos.

TESTES ESTATÍSTICOS NÃO-PARAMÉTRICOS					
Nível de Mensuração	Uma amostra	Duas amostras		K amostras	
		Amostras relacionadas	Amostras independentes	Amostras relacionadas	Amostras independentes
Nominal					<i>Teste Qui-quadrado para K amostras independentes</i>
Ordinal					<i>Teste de Kruskal-Wallis</i>
Intervalo					

Fonte: Adaptado de Siegel, 2006.

Em relação ao quadro apresentado acima os testes não-paramétricos utilizados na análise dos inquéritos tendo como objectivo as comparações entre grupos. Foram o **teste de Qui-quadrado** e o **teste de Kruskal-Wallis**. A seguir será feita uma abordagem dos testes citados acima.

### **Teste de Qui-quadrado**

O teste de Qui-quadrado é aplicado quando estão em comparação dois ou mais grupos independentes não necessariamente do mesmo tamanho. A variável deve ser do tipo nominal (sim ou não).

### **Teste de Kruskal-Wallis**

O teste de Kruskal-Wallis é aplicado quando estão em comparação três ou mais grupos independentes e a variável deve ser do tipo ordinal (nada, pouco, algum, muito ou muitíssimo).

## APÊNDICE C - OUTPUT DO SPSS

Quadro C.1- Distribuição da população por CFin.

	Frequência	Percentagem
Centro de Finanças do Comando da Instrução e Doutrina	3	15,00%
Centro de Finanças do Comando da Logística	4	20,00%
Centro de Finanças do Comando de Pessoal	5	25,00%
Centro de Finanças do Comando Operacional	5	25,00%
Centro de Finanças Geral	3	15,00%
Total	20	100,00%

Quadro C.2 - Cargo desempenhado pela população.

	Frequência	Percentagem
Chefe Centro Finanças	1	5,00%
Chefe da Secção de Finanças e Contabilidade	2	10,00%
Chefe da Secção de Finanças e Contabilidade e Chefe da Secção de Orçamento	1	5,00%
Chefe da secção de orçamento	1	5,00%
Chefe da Secção de Orçamento	2	10,00%
Chefe do Centro de Finanças	4	20,00%
Chefe Secção de Finanças e Contabilidade	1	5,00%
Oficial Auditor	2	10,00%
Oficial Auditor, Chefe da Secç. Finanças e Contabilidade e Chefe da Sc. Orçamento	1	5,00%
Subchefe centro Finanças	1	5,00%
Subchefe do Centro de Finanças e Chefe da Secção de Auditoria	4	20,00%
Total	20	100,00%

### Resultados do inquérito

#### Parte A - Problemas com a falta de legislação actualizada:

Quadro C.3 - Resposta dos inquiridos à questão 1.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
sim	18	90,00%	90,00%
não	2	10,00%	100,00%
Total	20	100,00%	

Quadro C.4 - Resposta dos inquiridos à questão 2.

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
muito	8	40,00%	44,40%	44,40%
muitissimo	10	50,00%	55,60%	100,00%
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>90,00%</b>	<b>100,00%</b>	
Missing System	2	10,00%		
Total	20	100,00%		

## Parte B - Suporte legal actualizado

Quadro C.5 - Resposta dos inquiridos à questão 3.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
algum	1	5,00%	5,00%
muito	11	55,00%	60,00%
muitissimo	8	40,00%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,00%</b>	

Quadro C.6 - Resposta dos inquiridos à questão 4.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
algum	5	25,00%	25,00%
muito	12	60,00%	85,00%
muitissimo	3	15,00%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,00%</b>	

Quadro C.7 - Resposta dos inquiridos à questão 5.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
sim	19	95,00%	95,00%
não	1	5,00%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,00%</b>	



Quadro C.8 - Resposta dos inquiridos à questão 6.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
algum	2	10,00%	10,00%
muito	8	40,00%	50,00%
muitissimo	10	50,00%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,00%</b>	

Quadro C.9 - Resposta dos inquiridos à questão 7.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
pouco	1	5,00%	5,00%
algum	5	25,00%	30,00%
muito	10	50,00%	80,00%
muitissimo	4	20,00%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,00%</b>	

Quadro C.10 - Resposta dos inquiridos à questão 8.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
pouco	1	5,00%	5,00%
algum	6	30,00%	35,00%
muito	11	55,00%	90,00%
muitissimo	2	10,00%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,00%</b>	

Quadro C.11 - Resposta dos inquiridos à questão 9.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
pouco	1	5,00%	5,00%
algum	1	5,00%	10,00%
muito	8	40,00%	50,00%
muitissimo	10	50,00%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,00%</b>	

Quadro C.12 - Resposta dos inquiridos à questão 10.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
sim	4	20,00%	20,00%
não	16	80,00%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,00%</b>	

Quadro C.13 - Resposta dos inquiridos à questão 11.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
sim	19	95,00%	95,00%
não	1	5,00%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,00%</b>	

Quadro C.14 - Resposta dos inquiridos à questão 12.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
nada	3	15,00%	15,00%
pouco	13	65,00%	80,00%
algum	3	15,00%	95,00%
muitissimo	1	5,00%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,00%</b>	

Quadro C.15 - Resposta dos inquiridos à questão 13.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
algum	1	5,00%	5,00%
muito	10	50,00%	55,00%
muitissimo	9	45,00%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,00%</b>	

## APÊNDICE D - ENTREVISTA AO GRUPO DE FOCO

### D.1 - ENTREVISTA 1

**Nome:** anónimo<sup>20</sup>.

**Cargo:** Chefe do Centro de Finanças do Comando da Logística.

**Local:** Lisboa.

**Data:** 17 de Abril de 2008.

**Pergunta 1:** Quais são os aspectos em que a falta de suporte legal actualizado pode influenciar a Missão dos Centros de Finanças no controlo de gestão?

**Resposta 1:** A Lei Orgânica do Exército, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março, teve como objectivo proceder à reorganização e transformação do Exército.

O Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 2 de Junho, vem regulamentar a missão de cada um dos OCAD's. Em relação ao CFinCL, diz no artigo 20.º que *“A organização e as competências do Centro de Finanças do Comando da Logística constam de portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da Defesa Nacional, das Finanças e da Administração Pública”*. Presume-se, desta forma, que os CFin's continuam a regular a sua actividade por normas e regulamentos anteriores à transformação do Exército, nomeadamente:

Decreto-Lei n.º 524/77, de 21 de Dezembro - define as competências dos então “Centros de Gestão Financeira”;

Portaria n.º 101/78, de 21 de Fevereiro - criação dos Centros de Gestão Financeira e respectiva organização interna;

Decreto Regulamentar n.º 69/94, de 17 de Dezembro - criação dos CFin's, dependências técnicas e hierárquicas, competências e organização interna;

Despacho CEME/334/94, de 19 de Dezembro - aprova e publica o Regulamento dos CFin's do Exército.

Face aos pressupostos anteriores, apesar da reorganização e transformação do Exército, com reflexos imediatos e substanciais na estrutura e procedimentos financeiros (também por força da implementação do SIG, no mesmo ano da reorganização), nada se

---

<sup>20</sup> O entrevistado solicitou anonimato.

alterou em termos de normas e regulamentos na vertente financeira, continuando os CFin's a exercer a sua actividade por adaptação, mais ou menos arbitrária, das normas legais já citadas, mais ainda em vigor, que se encontram claramente desadaptadas e inadequadas face à realidade actual.

A falta de suporte legal actualizado e objectivo tem como consequências, entre outras:

- alguma dificuldade de manobra e capacidade de intervenção dos Chefes dos CFin para intervir junto dos Comandos das U/E/O;
- diluição de autoridade técnica dos CFin sobre os Comandos das UEOE e respectivas Secções Logísticas;
- as auditorias, ainda que devidamente autorizadas pelos Comandantes Funcionais, carecem de um suporte legal que lhes confira maior credibilidade para actuação posterior em função dos resultados apurados;
- indefinição da área de acção dos CFin's nas Secções Logísticas/UEO: a intervenção deverá incidir sobre a Secção Logística em sentido lato ou preferencialmente sobre a componente orçamental e financeira?

**Pergunta 2: Em que aspectos os Centros de Finanças fazem Controlo de Gestão?**

**Resposta 2:** Os CFin's fazem controlo de gestão:

- na execução, controlo e fiscalização do planeamento orçamental das U/E/O;
- no controlo da economia, eficiência e eficácia do emprego dos recursos financeiros e materiais;
- no cumprimento técnico e legal das normas contabilísticas - execução do POCP;
- no controlo, acompanhamento e correcção da utilização dos meios financeiros (reconciliações bancárias e prestação mensal de contas);
- no controlo das receitas próprias;
- no controlo da situação fiscal (IVA - liquidado e suportado).

**Pergunta 3: Comentários julgados pertinentes, no âmbito dos Centros de Finanças e no seu papel para o Controlo de Gestão.**

**Resposta 3:** Os Comandantes das U/E/O deverão ser motivados e mentalizados no sentido de que a acção de comando por si exercida não deverá ser exclusivamente operacional (do ponto de vista militar) mas não deverão nunca esquecer que também (e sobretudo) são gestores da sua própria unidade.

Como tal deverão dar alguma atenção e importância aos elementos das Secções Logísticas como elementos fundamentais da sua organização, concedendo à Secção Logística meios humanos e materiais adequados à sua missão.

Por seu lado a Secção Logística deverá observar a mais restrita obediência às normas legais em vigor mantendo permanentemente actualizados os seus registos contabilísticos, utilizando adequadamente as ferramentas ao seu dispor, nomeadamente o SIG.

Só assim o CFin poderá actuar correcta e atempadamente, partindo do princípio de que os registos das UEOE são fiáveis e credíveis para serem analisados, tendo em vista o acompanhamento da sua actividade orçamental e financeira, obtendo indicadores de gestão para avaliar da economia, eficiência e eficácia da actividade desenvolvida.

## **D.2 - ENTREVISTA 2**

**Nome:** anónimo<sup>21</sup>.

**Cargo:** Chefe do Centro de Finanças do Comando Operacional.

**Local:** Lisboa.

**Data:** 13 de Março de 2008.

**Pergunta 1: Quais são os aspectos em que a falta de suporte legal actualizado pode influenciar a Missão dos Centros de Finanças no controlo de gestão?**

**Resposta 1:** Os principais aspectos são:

- na clara definição das suas tarefas (dizer o que cada um tem a fazer, atribuições e competências dos Centros de Finanças e do pessoal que lá trabalha);
- na identificação como órgão não integrado na estrutura do OCAD (tornar os Centros de Finanças órgãos independentes dos seus OCAD);
- na imposição da autoridade técnica perante as UEO na sua área de apoio (para que as U/E/O não tenham dúvidas sobre a posição do CFin que as apoia e quais são as suas competências, autoridade técnica, perante as U/E/O que apoia);
- na clarificação do seu funcionamento interno (atribuições, competências e organização);
- na concretização da sua estrutura organizacional (adequar a legislação em vigor ao QOP actual).

**Pergunta 2: Em que aspectos os Centros de Finanças fazem Controlo de Gestão?**

**Resposta 2:** Os Centros de Finanças fazem Controlo de Gestão:

- na definição de objectivos em presença dos recursos orçamentais existentes.
- no controlo orçamental que realizam;

---

<sup>21</sup> O entrevistado solicitou anonimato.

- na análise de desvios das actividades que é feita face às Directivas difundidas;
- na informação de gestão prestada a qual deverá garantir a disponibilização de dados para o apoio à decisão.

**Pergunta 3: Comentários julgados pertinentes, no âmbito dos Centros de Finanças e no seu papel para o Controlo de Gestão.**

**Resposta 3:** Os instrumentos de controlo de gestão deverão possibilitar medir o nível de realização dos objectivos, identificando e analisando os desvios, se for o caso.

Nesta medida, subsiste por concretizar um conjunto de processos fundamentais para esta concretização:

- A execução do orçamento por actividades, analisando os desvios face ao planeamento realizado;
- A definição sistematizada, atendendo à especificidade do decisor e das funções que desempenha, de um conjunto de indicadores de meios e de indicadores de resultados, que possibilitem uma criteriosa avaliação do desempenho;
- A implementação do módulo CO do SIG, ou seja, a existência de uma contabilidade de gestão que apure custos por actividades (ABC/CBA).

### D.3 - ENTREVISTA 3

**Nome:** anónimo<sup>22</sup>.

**Cargo:** Chefe do Centro de Finanças do Comando de Instrução e Doutrina.

**Local:** Évora.

**Data:** 18 de Abril de 2008.

**Pergunta 1: Quais são os aspectos em que a falta de suporte legal actualizado pode influenciar a Missão dos Centros de Finanças no controlo de gestão?**

**Resposta 1:** Os principais aspectos são:

- a própria missão dos Centros de Finanças;
- a capacidade de Auditar as UEO da sua área de apoio;
- a capacidade de apoio técnico às U/E/O;
- cumprir e fazer cumprir a legalidade;
- impossibilita a formação adequada.

<sup>22</sup> O entrevistado solicitou anonimato.

**Pergunta 2: Em que aspectos os Centros de Finanças fazem Controlo de Gestão?**

**Resposta 2:** De forma geral, o controlo é idêntico ao efectuado pela DFin, só que a um nível inferior e apenas direccionado para os OCAD's:

- ao nível das Disponibilidades;
- relação com terceiros (Clientes e Fornecedores);
- ao nível das existências e gestão de compras;
- ao nível das actividades inorgânicas (Bares, Agropecuária, etc);
- em termos analíticos (**quando Implementado**).

**D.4 - ENTREVISTA 4**

**Nome:** anónimo<sup>23</sup>.

**Cargo:** Chefe do Centro de Finanças do Comando de Pessoal.

**Local:** Porto.

**Data:** 21 de Abril de 2008.

**Pergunta 1: Quais são os aspectos em que a falta de suporte legal actualizado pode influenciar a Missão dos Centros de Finanças no controlo de gestão?**

**Resposta 1:** Os principais aspectos são:

- não existe sincronismo com o Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março e com o Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 02 de Julho;
- inexistência de histórico dos diplomas legais de enquadramento das matérias;
- impossibilidade de apoiar a decisão com oportunidade.

**Pergunta 2: Em que aspectos os Centros de Finanças fazem Controlo de Gestão?**

**Resposta 2:** Fazem controlo de gestão em alguns aspectos, como:

- controlo da execução da Despesa/Receita do OMDN;
- controlo da execução da Despesa/Receita em DCCR;
- análise da justificação de saldos;
- análise das reconciliações bancárias - controlo e justificação dos movimentos;
- análise das formalidades legais - controlo e validação.
- análise dos desvios (exemplo análise dos desvio do planeado no PA com o executado orçamental).

---

<sup>23</sup> O entrevistado solicitou anonimato.

**Pergunta 3: Comentários julgados pertinentes, no âmbito dos Centros de Finanças e no seu papel para o Controlo de Gestão.**

**Resposta 3:** Os CFin's devem assumir um papel vital no controlo de gestão, mas para isso torna-se absolutamente necessária a entrada em produtivo de todos os blocos e módulos, acompanhado da necessária formação aos militares e civis dos Centros e de uma informação esclarecida das potencialidades do sistema aos CMDT/Directores/Chefes das U/E/O. Igualmente se considera que o papel dos CFin's no controlo de gestão deve constar explicitamente no Decreto Regulamentar dos Centros.

A Contabilidade Analítica (Bloco 2.1 - Complementos à área Financeira) deve ser considerado um instrumento importante no apoio à decisão dos OCAD, porquanto conseguirá responder à pergunta mais ouvida pelos Tenentes-Generais (Quanto custa um batalhão em aprontamento? Quanto custa a formação de uma praça? Quanto custa um exercício de campo? Quanto custa o recrutamento de um mancebo? Quanto custa a mobilização de x militares? Quanto custa o imobilizado do meu quartel?



## APÊNDICE E - PROPOSTA PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO MÓDULO CONTABILIDADE ANALÍTICA (CONTROLLING) NOS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO

### PROPOSTA DE IMPLIMENTAÇÃO

O módulo CO tem como objectivo analisar os custos, proveitos e resultados das organizações, através de uma forma analítica e de acordo com as necessidades da gestão da organização. Na Figura M.1e na Figura M.2 pode acompanhar-se o âmbito do projecto.

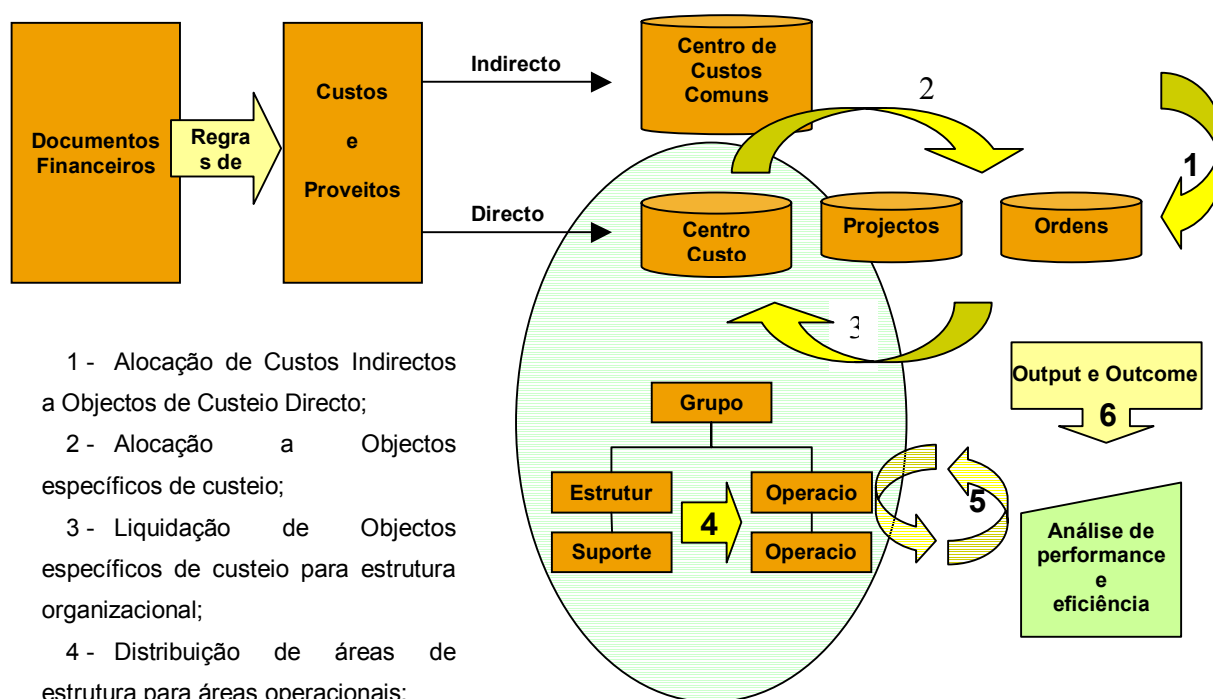


Figura E.1 - Âmbito do projecto.

Fonte: Adaptado do projecto SIG, 2005.

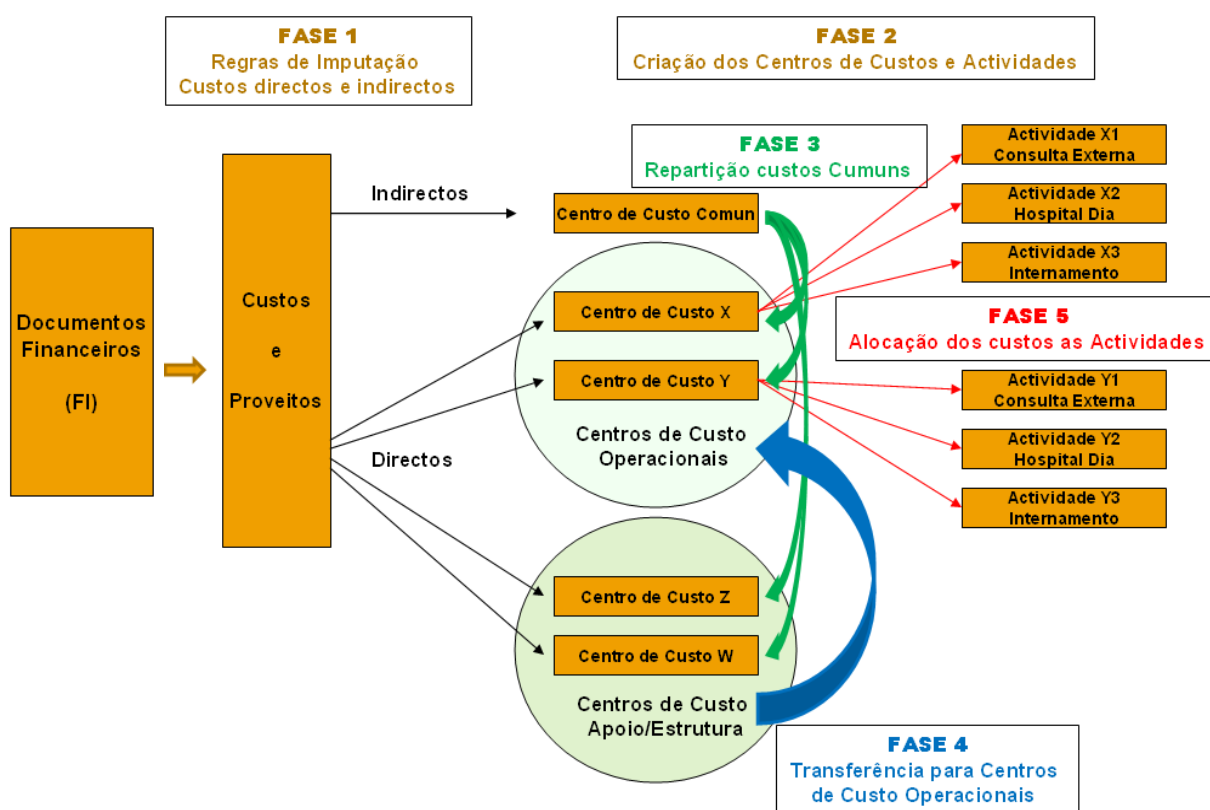


Figura E.2 - Âmbito do projecto.

Fonte: Adaptado do projecto SIG, 2005.

O módulo CO pretende abordar as seguintes áreas da contabilidade analítica:

- **centros de custo** (a estrutura hierárquica standard de centros de custo traduz-se na estrutura organizativa das diversas entidades);
- **centros de lucro** (a hierarquia de centros de lucro vai ser exactamente igual à dos centros de custo; utilização necessária à implementação do módulo SD);
- **ordens internas;**
- **índices estatísticos;**
- **ciclos de distribuição;**
- **tipo de actividade.**

**Dados mestre** do módulo CO:

- contabilidade de classes de custos;
- contabilidade de centros de custo;
  - ✓ hierarquia standard;
  - ✓ centros de custo;
- tipos de actividade;

- ordens internas;
- Contabilidade de centros de lucro.

### **Tipos de actividades**

As actividades produzidas são classificadas nos centros de custo dentro de uma área de contabilidade de custos, a utilização dos tipos de actividades para os três ramos e EMGFA diz respeito às actividades do SIPPO (Programa/Subprograma/Actividade), ferramenta que permite efectuar e gerir débitos internos entre objectos de CO (Centros de Custo) em função da actividade efectivamente prestada internamente, ou seja, aquilo que na gíria financeira se denomina de reembolsos. É possível atribuir um, vários ou nenhum tipo de actividade a um centro de custo ou agrupar tipos de actividades com características semelhantes em grupos de tipos de actividade.

Seguidamente apresentam-se um exemplo de projecto para o módulo CO, no que diz respeito à educação, onde se pode ver o esquema na Figura M.3.

### **Módulo CO na educação**

#### **1 - Objectivos finais:**

- a) Escolas de ensino não superior:
  - (1) Custo de cada turma;
  - (2) Custo por aluno;
  - (3) Custo de outras actividades internas;
  - (4) Prestação de serviços à comunidade externa.
- b) Faculdades, escolas ou institutos de ensino superior:
  - (1) Custo dos serviços internos;
  - (2) Custo por curso, disciplina e aluno;
  - (3) Custo de cada projecto de investigação e o custo de outras actividades internas.
- c) Nas outras entidades públicas:
  - (1) Custo de cada actividade;
  - (2) Unidade ou serviço.
- d) Análise do custo das actividades intermédias – centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgãos de gestão.
- e) Análise do custo das actividades finais – curso, disciplina, refeição, bem ou produto para venda final, serviço externo.
- f) Analisar os custos e proveitos directos e indirectos das diversas actividades.

## 2 - Informação a ser obtida por cada produto, serviço ou actividade final:

- a) Custos directos e indirectos;
- b) Custos com:
  - (2) Pessoal docente;
  - (3) Pessoal não docente;
  - (4) Funcionamento;
  - (5) Amortizações e provisões;
  - (6) Outros custos.
- c) Custos totais do exercício económico e do custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico.

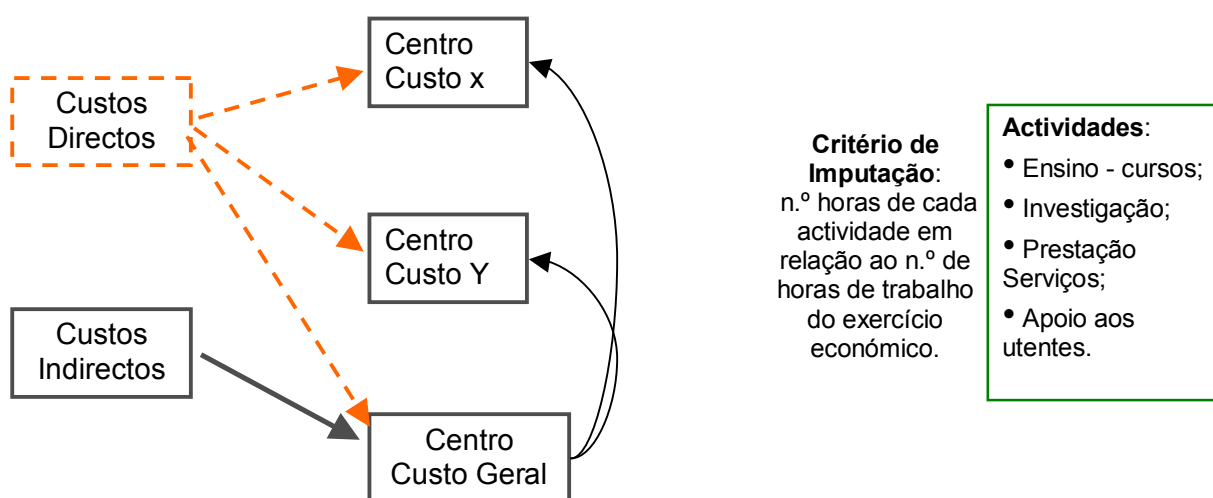


Figura E.3 - Modelo para a educação.

Fonte: Adaptado do projecto SIG, 2005.

## ANEXOS

## **ANEXO F - ATRIBUIÇÕES, ORGANIZAÇÃO E COMPETÊNCIAS DOS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO**

### **Decreto Regulamentar n.º 69/94, de 17 de Dezembro.**

No contexto da reorganização do Exército, os centros de finanças dos comandos territoriais ou de natureza territorial, o Centro de Finanças da Logística e o Centro de Finanças Geral previstos, respectivamente, na alínea a) do n.º 5 do artigo 11.º, na alínea m) do n.º 3 do artigo 11.º e na alínea a) do n.º 5 do artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 50/93, de 26 de Fevereiro, são órgãos de apoio técnico, no âmbito da gestão financeira, dos comandos territoriais ou de natureza territorial e dos comandos funcionais.

Dispõe o artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 50/93, de 26 de Fevereiro, que as atribuições, competências e organização dos órgãos e serviços que constituem o Exército são estabelecidas por decreto regulamentar.

Assim:

Ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 50/93, de 26 de Fevereiro, e nos termos da alínea c) do artigo 202.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

### **Artigo 1.º**

#### **Natureza**

1 - Os centros de finanças são órgãos de execução, coordenação e controlo da actividade administrativo-financeira dos comandos territoriais ou de natureza territorial e dos comandos funcionais, conforme estabelecido no presente diploma, demais leis e regulamentos aplicáveis.

2 - São centros de finanças do Exército:

- a) Os centros de finanças dos comandos territoriais ou de natureza territorial;
- b) O Centro de Finanças da Logística;
- c) O Centro de Finanças Geral.

3 - Os centros de finanças dependem tecnicamente do Comando da Logística, através da Direcção dos Serviços de Finanças, e superintendem tecnicamente nos actos de gestão

financeira e orçamental das secções logísticas das unidades, estabelecimentos ou órgãos (Un./Estab./Org.) do Exército reguladas por diploma próprio.

## **Artigo 2.º**

### **Competências**

Aos centros de finanças compete:

- a) Coordenar e consolidar as propostas de orçamento-programa e os projectos orçamentais; b) Estudar e propor a atribuição dos recursos financeiros, proceder à verificação de contas e à fiscalização das actividades no âmbito financeiro;
- c) Executar o sistema de contabilidade estabelecido, dentro da especificidade da respectiva área de apoio;
- d) Prestar as contas mensais e de gerência das Un./Estab./Org. da sua área de apoio;
- e) Controlar toda a actividade administrativo-financeira desenvolvida na sua área de apoio.

## **Artigo 3.º**

### **Estrutura**

Os centros de finanças compreendem:

- a) O chefe;
- b) O subchefe;
- c) A Secção de Gestão Orçamental, à qual incumbe exercer, no seu âmbito, as competências referidas nas alíneas a) e b) do artigo anterior;
- d) A Secção de Verificação de Contas, à qual incumbe exercer, no seu âmbito, as competências referidas nas alíneas b) e e) do artigo anterior;
- e) A Secção de Gestão Financeira e Contabilidade, à qual incumbe exercer, no seu âmbito, as competências referidas nas alíneas c) e d) do artigo anterior;
- f) A Secção Logística, regulada por diploma próprio;
- g) A Secção de Apoio Geral, à qual incumbe prestar apoio administrativo ao centro.

## **Artigo 4.º**

### **Disposições finais**

1 - Os centros de finanças dos comandos territoriais ou de natureza territorial, o Centro de Finanças da Logística e o Centro de Finanças Geral entram em funcionamento na data da entrada em vigor das normas a que se referem os números seguintes.

2 - As normas técnicas por que se regem a contabilidade e escrituração nos centros de finanças, os registos inerentes à sua execução, bem como os procedimentos a observar na prestação de contas, são objecto de despacho do Chefe do Estado-Maior do Exército (CEME).

3 - As normas técnicas que regulamentam o funcionamento dos centros de finanças são objecto de despacho do CEME.

4 - Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2 e 3 transitam para os centros de finanças as competências anteriormente cometidas por lei aos centros de gestão financeira.

Presidência do Conselho de Ministros, 19 de Setembro de 1994.

*Aníbal António Cavaco Silva - Joaquim Fernando Nogueira - Eduardo de Almeida Catroga.*

Promulgado em 1 de Dezembro de 1994.

Publique-se.

O Presidente da República, **MÁRIO SOARES**.

Referendado em 5 de Dezembro de 1994.

O Primeiro-Ministro, *Aníbal António Cavaco Silva*.



## **ANEXO G - PROJECTO DE DECRETO REGULAMENTAR PARA OS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO**

### **Projecto que estabelece as atribuições, organização e competências dos Centros de Finanças do Exército.<sup>24</sup>**

No contexto da transformação do Exército, o Centro de Finanças Geral e os Centros de Finanças dos Órgãos Centrais de Administração e Direcção previstos, respectivamente, na alínea b) do n.º 3 do artigo 11.º, na alínea d) do n.º 3 do artigo 19.º, na alínea d) do n.º 3 do artigo 20.º, na alínea d) do n.º 3 do artigo 21.º e na alínea d) do n.º 3 do artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março, são órgãos de apoio técnico, no âmbito da gestão financeira.

Assim:

Ao abrigo do disposto no artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março, e nos termos da alínea c) do artigo 199.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

#### **Artigo 1.º**

##### **Natureza**

1 - Os Centros de Finanças Geral e os Centros de Finanças dos Órgãos Centrais de Administração e Direcção são órgãos de execução, coordenação e controlo da actividade administrativo-financeira, conforme estabelecido no presente diploma, demais leis e regulamentos aplicáveis.

2 - São Centros de Finanças do Exército:

O Centro de Finanças Geral, Centro de Finanças do Comando do Pessoal, Centro de Finanças do Comando da Logística, Centro de Finanças do Comando da Instrução e Doutrina e Centro de Finanças do Comando Operacional.

3 - Os Centros de Finanças dependem tecnicamente do Comando da Logística, através da Direcção de Finanças, e superintendem tecnicamente nos actos de gestão

---

<sup>24</sup> DFin - Gab. Direcção - 31 de Maio de 2006

financeira e orçamental das secções logísticas das UEO do Exército, reguladas por diploma próprio.

## **Artigo 2.º**

### **Competências**

Aos centros de finanças compete:

- a) Coordenar as propostas de orçamento-programa e os projectos orçamentais;
- b) Estudar e propor a atribuição dos recursos financeiros;
- c) Executar auditorias a apoio técnico às UEO da sua área de apoio;
- d) Prestar a informação de gestão relativa à sua área de apoio ao respectivo Comando;
- e) Elaborar as contas de gerência das UEO da sua área de apoio, sempre que estas tenham de as efectuar nos termos da lei;
- f) Controlar a actividade administrativo-financeira da sua área de apoio.

## **Artigo 3.º**

### **Estrutura**

1 - Os centros de finanças compreendem:

- 3 - O Chefe e o Subchefe;
- 3 - A Secção de Auditoria, à qual incumbe exercer, no seu âmbito, as competências referidas nas alíneas c) e f) do artigo anterior;
- 3 - A Secção de Orçamento, à qual incumbe exercer, no seu âmbito, as competências referidas nas alíneas a) e b) do artigo anterior;
- 3 - A Secção de Finanças e Contabilidade, à qual incumbe exercer, no seu âmbito, as competências referidas nas alíneas d) e e) do artigo anterior;
- 3 - A Secretaria, à qual incumbe assegurar os serviços administrativos e de pessoal do centro.
- 3 - A Secção Logística, à qual incumbe garantir as actividades logísticas e financeira do centro.

2 - O Centro de Finanças do Comando da Logística e o Centro de Finanças do Comando da Instrução e Doutrina não dispõem de Secção Logística.

#### **Artigo 4.º**

##### **Disposições finais**

1 - O Centro de Finanças Geral e os Centros de Finanças dos Órgãos Centrais de Administração e Direcção entram em funcionamento em data a definir por despacho de S.Exa o General Chefe do Estado-Maior do Exército.

2 - As normas técnicas que regulamentam o funcionamento dos centros de finanças serão objecto de despacho de S.Exa o General Chefe do Estado-Maior do Exército.

3 - Enquanto não for publicado o despacho previsto no número anterior, mantêm-se em vigor as normas técnicas existentes, na parte em que não contrariem o actual enquadramento legal.

## **ANEXO H - PROJECTO DE DESPACHO PARA OS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO**

### **ANEXO**

#### **Regulamento dos Centros de Finanças<sup>25</sup>**

#### **SECÇÃO I**

##### **Atribuições e competências**

##### **Artigo 1.º**

1 - Ao Centro de Finanças compete:

- a) Coordenar e supervisionar o planeamento de actividades e consequente planeamento orçamental relativamente aos OCAD e UEO apoiadas;
- b) Estudar e propor a atribuição dos recursos financeiros, observando os princípios de ordem administrativa e financeira que se encontram fixados;
- c) Controlar a gestão financeira, com vista a maior eficácia na utilização dos recursos disponíveis;
- d) Efectuar auditorias às unidades, estabelecimentos ou órgãos (U/E/O) do Exército da sua área de apoio nos termos do presente regulamento;
- e) Apoiar tecnicamente, em termos de gestão financeira, as U/E/O do Exército da sua área e prestar-lhes informações que possam contribuir para uma mais eficiente acção de comando, direcção ou chefia;
- f) Certificar-se de que as Secções Logísticas observam as regras da contabilidade pública e demais preceitos legais e regulamentares em vigor;

---

<sup>25</sup> DFin - Gab. Direcção – 31de Maio de 2006

- g) Dar conhecimento ao comando de que depende e ao Comando da Logística, por intermédio da Direcção de Finanças, de quaisquer irregularidades detectadas;
- h) Elaborar informações de gestão que contribuam para uma mais eficiente acção de comando ou direcção e prestar oportunamente informação através de relatórios da actividade administrativo-financeira, complementados com mapas de gestão, estatística e outros documentos pertinentes;
- l) Encaminhar para o Comando da Logística, por intermédio da Direcção de Finanças, com conhecimento ao comando de que depende, depois de informadas, as actas das Secções Logísticas que refiram procedimentos contrários aos preceitos legais e regulamentares em vigor;
- m) Remeter à Direcção de Finanças as contas mensais relativas às U/E/O da sua área de apoio;
- n) Elaborar as contas de gerência das U/E/O da sua área de apoio, remetendo-as à Direcção de Finanças;
- o) Acompanhar a implementação pela Direcção de Finanças das recomendações do Tribunal de Contas e das instruções das Direcções-Gerais do Orçamento e do Tesouro, bem como difundir e acompanhar a execução das determinações técnicas emanadas daquela Direcção;
- p) Fornecer ao respectivo comando funcional e à Direcção de Finanças análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações relativas às actividade examinadas;
- q) Controlar toda a actividade administrativo-financeira desenvolvida na sua área de apoio.

3 - As contas de gerência deverão ser enviadas, em duplicado, à Direcção de Finanças, nos prazos legais

3 - Para efeitos de prestação de contas, o Centro de Finanças obriga-se com as assinaturas do chefe do Centro, do chefe da Secção Orçamental e do chefe da Secção Financeira e Contabilidade.

## **SECÇÃO II**

### **Organização**

#### **Artigo 2.º**

1 - Os Centros de Finanças dependem tecnicamente do Comando da Logística, através da Direcção de Finanças, e articulam-se da seguinte forma:

- a) Chefe;
- b) Subchefe;
- c) Secção de Auditoria;
- d) Secção de Orçamento;
- e) Secção de Finanças e Contabilidade;
- f) Secção Logística;
- g) Secretaria.

2 - Sempre que os Centros de Finanças se encontrem integrados em unidade funcional que disponha de Unidade de Apoio, poderão as respectivas Secção Logística e/ou Secretaria ser extintas por despacho a proferir pelo General CEME.

#### **Artigo 3.º**

1 - Ao chefe do Centro de Finanças compete:

- a) Como conselheiro técnico, aconselhar, no âmbito da gestão financeira, o comandante funcional de que depende quanto aos preceitos legais e regulamentares e directivas superiores;
- b) Apresentar e relatar ao comandante funcional respectivo todos os assuntos que devem ser submetidos à sua apreciação e resolução;
- c) Providenciar para que sejam cumpridas, nos prazos estabelecidos, as atribuições cometidas ao Centro de Finanças;
- d) Propor ao comandante funcional de que depende a distribuição dos recursos financeiros pelas Un/Estab/Org da sua área de apoio;
- e) Dar superiormente conhecimento de quaisquer irregularidades detectadas, através de relatório circunstanciado, bem como encaminhar para o Comando da Logística, por intermédio da Direcção de Finanças, depois de informados, as

actas das Secções Logísticas que refiram procedimentos contrários aos preceitos legais e regulamentares em vigor;

- f) Dirigir e executar outros serviços relacionados com as suas funções que lhe sejam determinados pelo comandante funcional respectivo.

#### **Artigo 4.º**

1 - Ao subchefe compete coordenar a actividade interna do Centro de Finanças e coadjuvar o respectivo chefe, substituindo-o na sua ausência ou impedimento, assumindo desde então todos os deveres e atribuições que àquele competem.

2 - Ao subchefe compete:

- a) Chefiar a Secção de Auditoria;
- b) Informar imediatamente o chefe do Centro de Finanças de quaisquer actos ou procedimentos considerados ilegais ou irregulares lesivos da Fazenda Nacional que forem detectados no decorrer de uma missão de auditoria, independentemente do que vier a ficar expresso no relatório a elaborar;
- c) Desempenhar quaisquer outras tarefas que lhe sejam atribuídas pelo chefe do Centro de Finanças.

#### **Artigo 5.º**

1 - À Secção de Auditoria compete:

- a) Elaborar o plano anual das auditorias;
- b) Propor, com a devida oportunidade, as alterações que, por força das circunstâncias, haja de introduzir no plano anual das auditorias, invocando as razões que as determinem;
- c) Propor a realização de auditorias extraordinárias sempre que o considere necessário;
- d) Realizar as auditorias extraordinárias que lhe sejam superiormente determinadas;
- e) Executar as auditorias em conformidade com as instruções em vigor, tendo em atenção os princípios e as boas práticas existentes;

- f) Elaborar, no prazo de 10 dias, após a conclusão de cada auditoria, o respectivo relatório;
- g) Avaliar o sistema de controlo interno das UEO da sua área de apoio;
- h) Verificar o exacto cumprimento, por parte das Secções Logísticas, das instruções relativas à organização e arquivo do processo de documentos justificativos da actividade administrativo-financeira das UEO.

### **Artigo 6.º**

#### **1 - À Secção de Orçamento compete:**

- a) Receber e validar as propostas orçamentais das UEO da sua área de apoio, consolidando-as e remetendo-as à Direcção de Finanças;
- b) Analisar tecnicamente os planos de emprego de verbas/despesas com compensação em receitas das Un/Estab/Org da sua área de apoio, remetendo-os superiormente para aprovação;
- c) Elaborar a proposta de distribuição das dotações orçamentais pela Un/Estab/Org da área de apoio, em função dos créditos superiormente definidos;
- d) Estudar, na perspectiva financeira, os projectos de investimento definidos pelo respectivo comando funcional;
- e) Enviar à Direcção de Finanças, para efeitos de visto prévio do Tribunal de Contas, os processos de aquisição de bens serviços e obras públicas a ele sujeitos;
- f) Enviar à Direcção de Finanças, para efeitos de registo, os contratos celebrados pelas UEO da sua área de apoio;
- g) Assegurar ao nível das UEO da sua área de apoio a elaboração de propostas de alteração ou integração dos pedidos das UEO em relação à sua execução orçamental;
- h) Proceder à recolha de dados que permitam analisar a actividade orçamental das UEO.



**Artigo 7.º**

1 - À Secção de Finanças e Contabilidade compete:

- a) Controlar a gestão financeira das Un/Estab/Org, procedendo, nomeadamente, à análise por grupos de despesas na perspectiva de custo-eficácia;
- b) Controlar a actividade real, comparando-a com os créditos orçamentais, e apurar os desvios consequentes, determinando os factos que estão na sua origem e aconselhando as acções correctivas necessárias, por forma a serem eliminados desvios futuros, derivados das mesmas causas;
- c) Prever e prover às necessidades de financiamento das Un/Estab/Org através de adequada gestão financeira previsional;
- d) Obter das Secções Logísticas a justificação dos saldos constantes do balancete do Razão;
- e) Consolidar e interpretar os dados relativos à actividade administrativo-financeira, de acordo com a orientação definida superiormente;
- f) Elaborar, nos prazos estabelecidos, as contas a remeter à Direcção de Finanças, observando as instruções difundidas para o efeito;
- g) Elaborar as contas de gerência das Un/Estab/Org e enviá-las à Direcção de Finanças, no prazo fixado, depois de devidamente assinadas e aprovadas pelos elementos responsáveis;
- h) Elaborar e prestar oportunamente informações de gestão, através de relatórios da actividade administrativo-financeira, complementados com mapas de gestão, estatísticos e outros documentos julgados convenientes que contribuam para uma mais eficiente acção de comando aos diversos níveis;
- i) Proceder à recolha de dados que permitam elaborar estatísticas representativas da actividade administrativo-financeira das Un/Estab/Org por cuja contabilidade é responsável.

**Artigo 8.º**

1 - À Secção Logística compete apoiar internamente o Centro de Finanças, de acordo com o regime fixado em regulamentação própria.

2 - Sempre que nos termos do nº 2 do Artº 2º deste Regulamento o Centro de Finanças não disponha de Secção Logística o apoio administrativo-financeiro será efectuado pela Secção Logística da Unidade de Apoio.

### **Artigo 9.º**

1 - À Secretaria compete, nomeadamente:

- a) Receber, registar, distribuir e expedir a correspondência;
- b) Assegurar a gestão do pessoal do Centro;
- c) Accionar todos os assuntos relacionados com a gestão dos materiais necessários ao funcionamento do Centro;
- d) Manter o arquivo geral;
- e) Providenciar no sentido da microfilmagem dos documentos, em conformidade com a legislação aplicável;
- f) Manter o serviço de segurança do Centro, de acordo com as directivas do oficial de segurança;
- g) Assegurar os restantes serviços de funcionamento interno, nomeadamente os de economato, justiça, transporte e transmissões;
- h) Publicar a ordem de serviço interna;
- i) Ter a seu cargo a biblioteca.

2 - Sempre que nos termos do nº 2 do Artº 2º deste Regulamento o Centro de Finanças não disponha de Secretaria o apoio correspondente será prestado pela Secção de Apoio Geral da Unidade de Apoio.

### **Alcance ou desvio de valores**

### **Artigo 10.º**

1 - Apurando-se ou havendo suspeitas da existência de qualquer alcance ou desvio de valores ou qualquer irregularidade que afecte os interesses do Estado, adoptar-se-á o procedimento seguinte:

- a) Ocorrendo os factos no Centro de Finanças, o respectivo chefe comunica essa ocorrência ao comando funcional de que depende e à Direcção de Finanças,

ordenando a imediata suspensão das respectivas funções do presumível responsável e promovendo a sua consequente substituição;

- b) Ocorrendo os factos em Un/Estab/Org, o chefe do Centro dará, de imediato, conhecimento dos mesmos ao respectivo comandante, director ou chefe, a fim de que este proceda em conformidade com o que se encontra legalmente estabelecido, bem como dará deles conhecimento ao comando funcional de que depende, comunicando ainda a ocorrência à Direcção de Finanças para que se proceda a uma auditoria extraordinária.

2 - A substituição de qualquer elemento responsável pela gerência administrativo-financeira das Un/Estab/Org, por motivo de presunção ou apuramento de qualquer irregularidade, dá lugar à prestação de contas, que serão encerradas na data em que se fizer a substituição.

## ANEXO I - PROPOSTA DE ESTRUTURA PARA OS CENTROS DE FINANÇAS DO EXÉRCITO

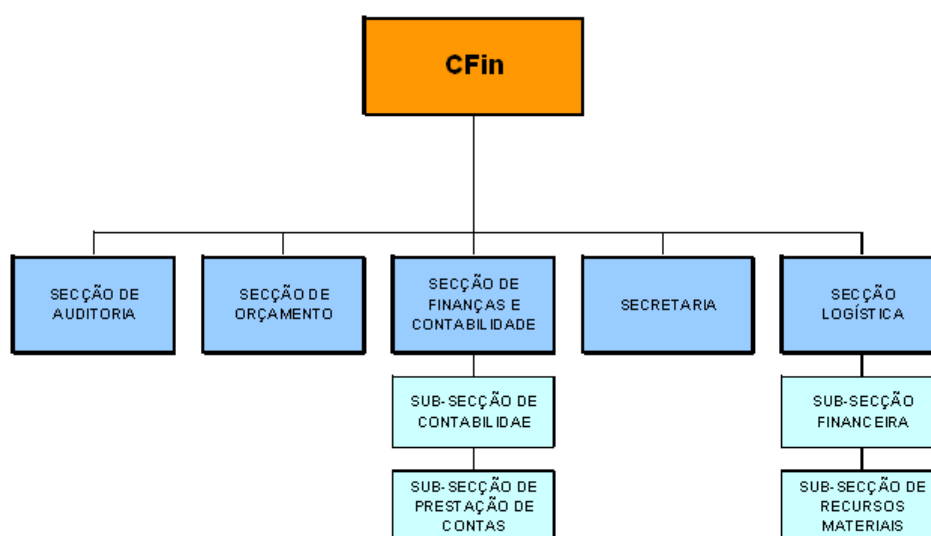


Figura I.1 - Proposta de estrutura para os CFin.

Fonte: DFin - Gabinete da Direcção, 2006.

## ANEXO J - QUADRO ORGÂNICO DE PESSOAL DO CENTRO DE FINANÇAS DO COMANDO DA LOGÍSTICA

**Aprovado em 15 de Julho de 2006 pelo General CEME**

Quadro J.1 - Quadro orgânico de pessoal do CFinCL.

Órgão	Cargo	Posto	PESSOAL				
			Quadro Especial / Área Funcional	OF	SAR	Praças	Civis
CENTRO DE FINANÇAS:							
CHEFIA	Chefe	COR	Administração Militar				
	Subchefe	TCOR	Administração Militar	1			
	Condutor	CABO	AF 18-TP	1		1	
	Assistente Administrativa	QQ Cat	Funções Administrativas				1
CHEFIA			Subtotal	2	0	1	1
SECÇÃO DE AUDITORIA	Chefe	TCOR	Administração Militar				
	Auditor	MAJ	Administração Militar	(1)			
	Auxiliar	SAJ	Administração Militar	1	1		
	Assistente Administrativa	QQ Cat	Funções Administrativas				1
SECÇÃO DE AUDITORIA			Subtotal	1	1	0	1
SECÇÃO DE ORÇAMENTO	Chefe	MAJ	Administração Militar	1			
	Auxiliar	SAJ	Administração Militar		1		
	Assistente Administrativa	QQ Cat	Funções Administrativas				2
	SECÇÃO DE ORÇAMENTO			Subtotal	1	1	0
SECÇÃO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE	Chefe	MAJ	Administração Militar	1			
	Adjunto para a Contabilidade	SAJ	Administração Militar		1		
	Adjunto para a Prestação Contas	SAJ	Administração Militar		1		
	Auxiliar para a Contabilidade	QQ Cat	Funções Administrativas				2
	Auxiliar para a Prestação Contas	QQ Cat	Funções Administrativas				2
	SECÇÃO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE			Subtotal	1	2	0
CENTRO DE FINANÇAS			TOTAL	5	4	1	8

(1) O Subchefe do Centro de Finanças é o Chefe da Secção de Auditoria

Fonte: Quadro orgânico do Comando da Logística, 2006.

## ANEXO L - DISPOSITIVO DE APOIO FINANCEIRO



**MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL**  
**EXÉRCITO**  
**COMANDO DA LOGÍSTICA**  
**DIRECÇÃO DE FINANÇAS**

**Circular n.º 14**

**Data: 25SET06**

---

**Assunto: DISPOSITIVO DE APOIO FINANCEIRO ÀS UEOE**

**Ref.ª: CIRCULAR N.º 06, DE 08JUN04, DA DSF**

---

1 - Em virtude da publicação do Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21Março, que aprova a Lei Orgânica do Exército, o dispositivo de apoio financeiro às UEOE sofreu diversas alterações. Assim, remete-se em anexo à presente circular a versão actualizada do mesmo dispositivo, estruturado por áreas de apoio.

2 - A presente circular revoga a circular em referência.

**O DIRECTOR**

Documento autenticado Original assinado e arquivado na RA/DFin
---

**ARTUR AUGUSTO DE MENDES MOUTINHO**  
**MAJOR-GENERAL**

**Distribuição: Centros de finanças; RepVenc/DSP e disponibilização na página da DFin.  
na *intranet* do Exército.**

CENTROS DE FINANÇAS	ÁREAS DE APOIO	
	SECÇÃO LOGÍSTICA	DEPENDÊNCIAS ADMINISTRATIVAS
CENTRO DE FINANÇAS GERAL	ESTADO-MAIOR DO EXÉRCITO	GabCEME GabVCEME CSE CSDE IGE JMRE JE
	ACADEMIA MILITAR	Dest AMADORA
	DIRECÇÃO DE HISTÓRIA E CULTURA MILITAR (a)	ArqGEx (b) AHM (c) BibEx (c) MusMil MADEIRA (h) MusMil BRAGANÇA (d) MusMil COIMBRA (e) MusMil ELVAS (f) MusMil LISBOA (c) MusMil BUÇACO (c) MusMil PORTO (d) MusMil AÇORES (g)
	CENTRO DE FINANÇAS GERAL	

Figura L.1 - Áreas de apoio do CFinG.

**Nota:** De acordo com o Despacho n.º 206/CEME/2006, de 30Jun06, altera temporariamente, no período entre 01Jul06 e 31Dez06, as seguintes dependências administrativas, passando a depender das seguintes SecLog:

- (a) CFinGeral;
- (b) CFinGeral;
- (c) EME;
- (d) Comando do Pessoal;
- (e) Comando da Brigada de Intervenção;
- (f) Comando da Instrução e Doutrina;
- (g) Comando da ZMA;
- (h) Comando da ZMM.

CENTROS DE FINANÇAS	ÁREAS DE APOIO	
	SECÇÃO LOGÍSTICA	DEPENDÊNCIAS ADMINISTRATIVAS
CENTRO DE FINANÇAS DO COMANDO DO PESSOAL	COMANDO DO PESSOAL	DARH CR BRAGA CR COIMBRA GAP CASTELO BRANCO GAP TOMAR CR FARO CR PONTA DELGADA CR VILA REAL GAP BRAGANÇA GAP CHAVES CR VISEU GAP GUARDA GAP LAMEGO CR FUNCHAL GCSeI PORTO GCSeI FUNCHAL GCSeI PONTA DELGADA
	CENTRO DE FINANÇAS DO COMANDO DO PESSOAL	DORH DJD CR PORTO GAP PORTO
	DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DE PESSOAL	CPAE CR LISBOA GAP LISBOA GAP SANTARÉM GAP SETÚBAL GAP ÉVORA GCSeI LISBOA BE BM ÉVORA BM PORTO FanfEx OLE
	ESTABELECIMENTO PRISIONAL MILITAR	

Figura L.2 - Áreas de apoio do CFinCP.



CENTROS DE FINANÇAS	ÁREAS DE APOIO	
	SECÇÃO LOGÍSTICA	DEPENDÊNCIAS ADMINISTRATIVAS
CENTRO DE FINANÇAS DO COMANDO DA LOGÍSTICA	COMANDO DA LOGÍSTICA	CAVE CFEF CFCLOG DMT
	DIRECÇÃO DE AQUISIÇÕES	
	DIRECÇÃO DE FINANÇAS	
	DIRECÇÃO DE INFRAESTRUTURAS	
	DIRECÇÃO DE SAÚDE	
	HOSPITAL MILITAR PRINCIPAL	
	HOSPITAL MILITAR DE BELÉM	
	HOSPITAL MILITAR REGIONAL Nº 1	
	HOSPITAL MILITAR REGIONAL Nº 2	
	CENTRO DE SAÚDE DE ÉVORA	
	CENTRO DE SAÚDE DE TANCOS/SANTA MARGARIDA	
	CENTRO MILITAR DE ELECTRONICA	
	REGIMENTO DE MANUTENÇÃO	
	DEPÓSITO GERAL DE MATERIAL DO EXÉRCITO	PAIÓIS STA. MARGARIDA PAIÓIS DE TANCOS
	REGIMENTO DE TRANSPORTES	
	INSTITUTO GEOGRÁFICO DO EXÉRCITO	
	UNIDADE DE APOIO DA ÁREA DA AMADORA/SINTRA	ESPE

Figura L.3 - Áreas de apoio do CFinCL.

CENTROS DE FINANÇAS	ÁREAS DE APOIO	
	SECÇÃO LOGÍSTICA	DEPENDÊNCIAS ADMINISTRATIVAS
CENTRO DE FINANÇAS DO COMANDO DA INSTRUÇÃO E DOCTRINA	COMANDO DA INSTRUÇÃO E DOCTRINA	CFCID DD DF CSimEx
	ESCOLA DE SARGENTOS DO EXÉRCITO	
	ESCOLA PRÁTICA DE ARTILHARIA	
	ESCOLA PRÁTICA DE CAVALARIA	
	ESCOLA PRÁTICA DE ENGENHARIA	
	ESCOLA PRÁTICA DE INFANTARIA	
	ESCOLA PRÁTICA DE TRANSMISSÕES	
	ESCOLA PRÁTICA DOS SERVIÇOS	
	REGIMENTO DE INFANTARIA Nº 1	
	REGIMENTO DE ARTILHARIA Nº 5	
	REGIMENTO DE CAVALARIA Nº 3	
	CENTRO MILITAR DE EDUCAÇÃO FÍSICA E DESPORTOS	
	COLÉGIO MILITAR	DE
	INSTITUTO DE ODIVELAS	
	INSTITUTO MILITAR DOS PUPILOS DO EXÉRCITO	
	ESCOLA DO SERVIÇO DE SAÚDE MILITAR	

Figura L.4 - Áreas de apoio do CFinCID.

CENTROS DE FINANÇAS	ÁREAS DE APOIO	
	SECÇÃO LOGÍSTICA	DEPENDÊNCIAS ADMINISTRATIVAS
CENTRO DE FINANÇAS DO COMANDO OPERACIONAL	COMANDO OPERACIONAL	
	CENTRO DE FINANÇAS DO COMANDO OPERACIONAL	DCSI CISM
	REGIMENTO DE TRANSMISSÕES	
	COMANDO DA ZONA MILITAR DOS AÇORES	
	REGIMENTO DE GUARNIÇÃO Nº 1	
	REGIMENTO DE GUARNIÇÃO Nº 2	Dest STA MARIA
	COMANDO DA ZONA MILITAR DA MADEIRA	
	REGIMENTO DE GUARNIÇÃO Nº 3	
	COMANDO DA BRIGADA MECANIZADA	
	COMANDO DA BRIGADA DE INTERVENÇÃO	
	REGIMENTO DE INFANTARIA N 13	
	REGIMENTO DE INFANTARIA Nº 14	
	REGIMENTO DE INFANTARIA Nº 19	
	REGIMENTO DE ARTILHARIA Nº 4	
	REGIMENTO DE ARTILHARIA AA Nº 1	
	REGIMENTO DE CAVALARIA Nº 6	
	REGIMENTO DE ENGENHARIA Nº 3	
	COMANDO DA BRIGADA DE REACÇÃO RÁPIDA	UALE
	ESCOLA DE TROPAS PÁRA-QUEDISTAS	
	CENTRO DE TROPAS COMANDOS	
	CENTRO DE TROPAS DE OPERAÇÕES ESPECIAIS	
	REGIMENTO DE INFANTARIA Nº 3	
	REGIMENTO DE INFANTARIA Nº 10	
	REGIMENTO DE INFANTARIA Nº 15	
	REGIMENTO DE LANCEIROS Nº 2	
	REGIMENTO DE ENGENHARIA Nº 1	

Figura L.5 - Áreas de apoio do CFinCOP.